

INDICE

CAPITOLO PRIMO - L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

CAPITOLO SECONDO - FRODI ALL'IVA IN GENERALI E FRODI CAROSELLO IN PARTICOLARE

CAPITOLO TERZO - LE PRONUNCE FONDAMENTALI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA E LA LORO INFLUENZA SULLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE

CAPITOLO QUARTO - REPRESSIONE DEL FENOMENO IN OTTICA EUROPEA E NAZIONALE - ANALISI CONCLUSIVA E PROSPETTIVE FUTURE

CAPITOLO PRIMO

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Sommario:

1. Struttura del tributo -1.1 L'imposta sul valore aggiunto sotto il profilo economico-finanziario e le ragioni dell'introduzione di essa nel nostro ordinamento - 2. Il meccanismo applicativo dell'imposta e gli strumenti giuridici che ne garantiscono la neutralità: rivalsa e detrazione - 2.1 Il *pro-rata* e il *pro-rata temporis* - 3. Presupposto oggettivo dell'iva: le cessioni di beni - 3.1 Presupposto oggettivo dell'iva: le prestazioni di servizi -3.2 Presupposto soggettivo dell'iva: attività di impresa - 3.3 Presupposto soggettivo dell'iva: esercizio di arti e professioni - 4. Determinazione della base imponibile e determinazione dell'imposta - 5. Le operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta: operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse - 5.1 Il momento di effettuazione delle operazioni e l'esigibilità dell'imposta - 6. Obblighi formali e sostanziali dei soggetti iva - 7. La dichiarazione annuale nell'iva e le opzioni - 8. Le variazioni in aumento e in diminuzione all'imponibile o all'imposta e le note di variazione - 9. Il rimborso dell'iva non dovuta - 10. Territorialità dell'imposta - 10.1. Acquisti intracomunitari e cessioni intracomunitarie - 10.2 Le importazioni e le esportazioni - 10.3 Cessioni non imponibili ad esportatori abituali - 10.4 I depositi iva - 11. Accertamento e riscossione nell'iva - 12. Lineamenti del sistema sanzionatorio dell'iva

1. Struttura del tributo

L'imposta sul valore aggiunto è un tributo indiretto che colpisce quell'indice di capacità contributiva rappresentato dal consumo. I soggetti passivi iva sono gli imprenditori e i lavoratori autonomi, le operazioni rilevanti ai fini del tributo sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Fondamentale caratteristica del tributo è rappresentata dal fatto che i soggetti passivi non ne sopportano definitivamente il peso. In capo ai cedenti e ai prestatori ricade "l'obbligo di rivalsa" nei confronti dei cessionari e dei committenti (art. 18, d.p.r. 633/1972)¹. Questi ultimi a loro volta hanno il diritto di detrarre l'iva pagata a titolo di rivalsa (art. 19, d.p.r. 633/1972) da quella dovuta per le operazioni attive da essi effettuate, sempre che i beni o i servizi siano stati acquistati nell'esercizio di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Nella "catena" così rappresentata gli unici soggetti a non avere né un obbligo di rivalsa, né un diritto di detrazione, sono i c.d. *consumatori finali*, portatori della capacità contributiva incisa dal tributo, nei confronti dei quali l'imposta è destinata a gravare in via definitiva. Ed è proprio questa la particolarità che ci permette di descrivere l'iva come un tributo *neutro* per i soggetti passivi, caratteristica realizzata dal diritto di detrazione, che consente la tassazione del bene al consumo e che rappresenta al tempo stesso la giustificazione costituzionale del tributo² (art. 53 cost.).

1.1 L'imposta sul valore aggiunto sotto il profilo economico-finanziario e le ragioni dell'introduzione di essa nel nostro ordinamento

L'iva, introdotta e regolata nel nostro ordinamento dal d.p.r. 633/1972, è la sola imposta del nostro sistema tributario che risponda a un modello impositivo comune a tutti i Paesi dell'Unione europea³.

Già la direttiva dell'11 aprile 1967 n. 67/227, impose ai Paesi membri di adottare un modello di imposta sul valore aggiunto che avesse la struttura di un'imposta *plurifase non cumulativa*,

¹ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario: Parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, Padova, Cedam, 2010, 743 ss.

² A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Torino, UTET, 2004, 480.

³ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit., 476.

applicata ad ogni fase del ciclo produttivo – distributivo, proporzionale al prezzo dei beni immessi al consumo⁴.

L'imposta sugli scambi vigente nel nostro ordinamento prima dell'introduzione dell'iva era l'ige. Quest'ultima aveva l'inconveniente di essere un'imposta *plurifase cumulativa* (o *a cascata*), nella quale i diversi prelievi, che avvenivano ad ogni anello del ciclo produttivo – distributivo, anziché colpire il solo valore aggiunto che andava ad aggiungersi al bene a seguito di ogni fase, si cumulavano⁵. Le imposte sul valore aggiunto sono state preferite a quelle cumulative perché sono neutrali rispetto al numero di passaggi che i beni effettuano prima di raggiungere il consumatore finale. Perciò hanno il grande vantaggio di lasciare libere le imprese di organizzare e dividere il lavoro nel modo più razionale possibile senza “costringerle” a verticalizzarsi per risparmiare sul carico fiscale o addirittura ad occultare passaggi imponibili. Altra caratteristica fondamentale che ha contribuito a far preferire un'imposta sul valore aggiunto rispetto alle altre imposte sui consumi è quella di consentire di determinare esattamente l'onere fiscale incorporato nei beni destinati al consumatore, evitando così fenomeni distorsivi della concorrenza (ad es. occulto sostegno da parte degli Stati ai propri esportatori attraverso rimborsi superiori all'effettivo onere fiscale incorporato nei beni).

2. Il meccanismo applicativo dell'imposta e gli strumenti giuridici che ne garantiscono la neutralità: rivalsa e detrazione

Lo schema applicativo dell'iva è strutturato in modo tale che l'imposta tocchi il *consumatore finale* solo sotto l'aspetto economico. Questi resta definitivamente inciso dal prelievo, ma la legge non gli impone alcun obbligo. Da un lato il soggetto passivo che realizza una cessione di beni o una prestazione di servizi ha l'obbligo di rivalersi sulla controparte contrattuale, dall'altro quest'ultima ha diritto di detrarre l'iva qualora la compravendita di beni o di servizi sia stata realizzata nell'esercizio dell'attività di impresa dell'arte o della professione.

⁴ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario: Parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, cit., 744.

⁵ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, Torino, UTET, 2012, 216.

L'obbligo di rivalsa costituisce quindi un credito del soggetto passivo che pone in essere un'operazione attiva (cedente o prestatore), nei confronti del soggetto passivo che pone in essere la medesima operazione, ma dal lato passivo (cessionario o committente)⁶. Si tratta in concreto di un addebito aggiunto al corrispettivo pattuito. Il rapporto di rivalsa è indisponibile e la legge sancisce espressamente la nullità di patti volti ad escluderla. Attraverso questo meccanismo il debito tributario è neutralizzato. Il cedente o prestatore è debitore nei confronti dell'Erario per le operazioni imponibili che pone in essere (art. 17, d.p.r. 633), che ha l'obbligo di addebitare a titolo di rivalsa al cessionario o committente. Il compimento di un'operazione imponibile comporta altresì il sorgere dell'obbligo di emettere fattura addebitando "*la relativa imposta a titolo di rivalsa*"⁷, nonché di tutti quegli adempimenti conseguenti all'effettuazione di un'operazione rientrante nel campo d'applicazione del tributo⁸. La rivalsa può essere esercitata anche dopo lo scadere del termine per l'emissione della fattura⁹, ed anche dopo il ricevimento da parte del cedente o prestatore, di un avviso di accertamento¹⁰.

Assieme alla rivalsa, la detrazione concorre a realizzare la *neutralità dell'iva*. Oggetto del diritto di detrazione è "*l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa*"¹¹.

Il diritto di detrazione è un diritto limitato. Esso non sorge se i beni e i servizi vengono utilizzati per porre in essere operazioni esenti o in ogni caso non soggette ad imposta, ovvero operazioni *fuori campo*. L'art. 19 *bis* 1 del d.p.r. 633/1972 elenca poi una serie di acquisti "sospetti", per i quali il diritto di detrazione è limitato quando non rientrano nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa. Il diritto di detrazione presuppone una valutazione prospettica dell'inerenza dell'acquisto al compimento di operazioni imponibili. La prova della destinazione dell'acquisto all'attività anziché a scopi ad essa estranei è a carico del contribuente. In materia vigono tuttavia alcune presunzioni oltre a quelle riguardanti gli acquisti "sospetti". L'art. 4 n.2 del d.p.r. 633/1972, per quanto riguarda le società e gli enti commerciali, riconduce all'area dell'esercizio dell'impresa tutte le operazioni da essi compiute e tale criterio sembra essere operante anche ai fini dell'art 19¹². L'art 19 *ter* d.p.r. 633/1972, con riguardo agli enti non commerciali, stabilisce che la detrazione spetta solo per gli

⁶ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 229.

⁷ Così, testualmente, l'art. 18, comma 1, del d.p.r. 633/1972. Il diritto – dovere di rivalsa è previsto in generale per tutte le operazioni, ad eccezione di quelle indicate nel terzo comma dell'art. 18.

⁸ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario: Parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, cit., 790.

⁹ Cass., 4 febbraio 1992, n. 1212, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 416.

¹⁰ In tal caso il contribuente ha diritto di rivalsa dopo aver pagato l'imposta, con l'aggiunta delle sanzioni e degli interessi. D.p.r. 633/1972, art. 60, comma 7, modificato dall'art. 93 del d.l. 1/2012, conv. dalla l. 27/2012.

¹¹ D.p.r. 633/1972, art. 19, primo comma. Cfr. A. Pace, *Il diritto di detrazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*. *Giur. sist. dir. trib.*, 2001, 299 ss.

¹² G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario: Parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, cit., 791.

acquisti fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole gestite con contabilità separata da quella relativa all'attività principale. Inoltre in caso di uso promiscuo la detrazione spetta solo per la parte imputabile all'attività di impresa.

A differenza del diritto – dovere di rivalsa, per il diritto di detrazione è previsto anche un limite temporale. Come previsto dal primo comma dell'art. 19 del d.p.r. 633/1972, “il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”.

2.1 Il *pro-rata* e il *pro-rata temporis*

Accade spesso nella prassi che un soggetto svolga contemporaneamente un'attività che dà luogo ad operazioni detraibili e un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta. In tal caso si applica un metodo in base al quale la detrazione avviene in una certa percentuale, calcolata secondo i criteri indicati dall'art. 19 *bis* del d.p.r. 633/1972: “La percentuale di detrazione di cui all'art 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo”. Tale percentuale deve essere applicata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti. Tale metodo, detto *pro-rata*, non viene applicato quando il soggetto svolga un'attività essenzialmente soggetta all'imposta ma ponga in essere in modo occasionale operazioni esenti. In tal caso si applica la regola relativa all'uso promiscuo.

Dato che la detrazione spetta nella misura in cui un bene o un servizio è effettivamente strumentale all'esercizio dell'attività, qualora esso sia impiegato in modo difforme, deve essere operata una rettifica, in aumento o in diminuzione, a seconda dell'utilizzo che ne viene fatto in concreto. Per quanto riguarda i beni ammortizzabili, l'imposta assolta sul loro acquisto può essere detratta nella misura indicata dall'art. 19 *bis* 2, comma 4, d.p.r. 633/1972. La disciplina ivi prevista è comunemente indicata come *pro-rata temporis*¹³ e dispone che “la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili è soggetta a rettifica in ciascuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione, in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti. La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta

¹³ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit., 482.

annuale in ragione di un quinto della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza".

3. Presupposto oggettivo dell'iva: le cessioni di beni

Le cessioni di beni, assieme alle prestazioni di servizi rappresentano il profilo oggettivo del presupposto dell'iva. Le prime sono definite al primo comma dell'art. 2 del d.p.r. 633/1972 come "atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere". Partendo da questa definizione generale l'art. 2 prosegue con un'elencazione di fattispecie assimilate che pur non rientrando nella definizione generale vengono considerate cessioni di beni e con un'elencazione di fattispecie escluse che pur rientrando nella definizione generale non vengono considerate cessioni di beni.

Sono fattispecie assimilate:

- 1) le vendite con riserva di proprietà;
- 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;
- 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
- 4) le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa
- 5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa o della professione (c.d. autoconsumo);
- 6) le assegnazioni delle società ai soci, nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

Sono fattispecie escluse:

- 1) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;

- 2) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
- 3) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria.
- 4) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
- 5) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;
- 6) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari;
- 7) alcune cessioni di beni alimentari;
- 8) le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio.

3.1 Presupposto oggettivo dell'iva: le prestazioni di servizi

Ai sensi dell'art. 3, primo comma, d.p.r. 633/1972, qualunque prestazione di fare, non fare o permettere effettuata dietro corrispettivo è suscettibile di integrare una prestazione di servizi rilevante ai fini del tributo. Anche per tale categoria di operazioni è richiesta l'onerosità, a meno che non si tratti di autoconsumo per valore non superiore a 25, 82 euro (art. 3, d.p.r. 633/1972).

Anche qui vi sono fattispecie assimilate e fattispecie escluse.

Sono fattispecie assimilate:

- 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- 2) le concessioni di diritti su beni immateriali;
- 3) i prestiti in denaro e di titoli non rappresentativi di merci;
- 4) le somministrazioni di alimenti e bevande;
- 5) le cessioni di contratto.

Le principali ipotesi di prestazioni di servizi escluse sono¹⁴:

- 1) le cessioni di diritti d'autore effettuate dagli autori;
- 2) i prestiti obbligazionari;
- 3) le cessioni di contratti che hanno per oggetto beni la cui cessione è "esclusa" da imposta (denaro, terreni non edificabili ecc.).

¹⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 224.

3.2 Presupposto soggettivo dell'iva: l'esercizio di impresa

L'art. 4 del d.p.r. 633/1972, nel definire l'esercizio d'impresa ai fini iva, opera un rinvio all'elenco delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c.¹⁵. Perché si possa parlare di esercizio d'impresa, l'esercizio di una di tali attività, deve avvenire per professione abituale, ancorché non esclusiva. Non è invece richiesto il requisito dell'organizzazione in forma di impresa¹⁶. Da tale definizione si ricava, in primo luogo, che le attività esercitate in forma occasionale, sono fuori dal campo d'applicazione dell'iva.

In materia è vigente un particolare criterio d'imputazione dell'attività d'impresa, valido anche per le imposte sui redditi e ricollegato alla forma giuridica che caratterizza taluni soggetti: per le società e gli enti pubblici o privati aventi ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, l'art. 4, secondo comma, d.p.r. 633/1972, pone una presunzione assoluta di compimento nell'esercizio d'impresa, di qualunque cessione di beni o prestazione di servizi. Restano escluse dal campo di applicazione di tale presunzione, solo le operazioni poste in essere dagli imprenditori persone fisiche, per le quali vanno verificate caso per caso, le caratteristiche dell'attività svolta.

3.3 Presupposto soggettivo dell'iva: esercizio di arti e professioni

Per quanto riguarda l'esercizio di arti e professioni, l'art. 5 d.p.r. 633/1972, ricalcando l'art. 49 TUIR, identifica tali attività in via residuale rispetto a quelle configuranti esercizio d'impresa. Viene perciò considerato esercizio di arti e professioni, qualsiasi attività che non sia d'impresa, svolta in modo abituale e senza vincolo di subordinazione¹⁷.

¹⁵ G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2009, 545.

¹⁶ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit., 486.

¹⁷ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit., 487.

4. Determinazione della base imponibile e determinazione dell'imposta

Nell'iva la base imponibile può essere costituita dal corrispettivo contrattuale dei beni e dei servizi, nel quale vanno ricompresi i debiti e gli oneri verso terzi nonché gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e addebitati al cessionario o committente, ovvero dal valore normale degli stessi, nelle ipotesi in cui non vi sia corrispettivo o questo sia costituito da un'altra cessione o prestazione¹⁸.

Ai sensi dell'art. 14 d.p.r. 633/1972, per valore normale di beni e servizi si intende in generale: "l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione".

Non concorrono alla formazione della base imponibile: gli interessi e le penalità; il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, in conformità alle originarie condizioni contrattuali; l'importo degli imballaggi e dei recipienti per i quali è prevista la restituzione; le somme dovute a titolo di rivalsa; le anticipazioni fatte in nome e per conto di altri (ad es. i rimborsi spese fatte dai professionisti in nome e per conto dei clienti).

Alla base imponibile così determinata, si applicano le aliquote iva. L'aliquota ordinaria è stata aumentata dall'emendamento al disegno di legge di stabilità dal 21% al 22% a partire da luglio 2013, mentre quelle ridotte per i generi di largo consumo (10%) e per i beni di prima necessità (4%), sono rimaste invariate. L'aumento riguarderà solo le operazioni compiute a partire dal 1 luglio 2013¹⁹.

¹⁸ G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit. 555.

¹⁹ L. De Stefani, *Dall'Iva all'Irap, dalle detrazioni sui figli agli sgravi sui premi produttività, ecco tutte le novità fiscali*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 novembre 2012.

5. Le operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta: operazioni imponibili, non imponibili, esenti ed escluse

L'art. 1, d.p.r. 633/1972, dispone che “ l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”. Possiamo perciò distinguere, oltre ai già delineati presupposti (oggettivo e soggettivo), anche un presupposto territoriale (il fatto che le operazioni siano poste in essere nel territorio dello Stato) ed un autonomo presupposto rappresentato dalle importazioni²⁰.

Nonostante l'art. 1 sia rubricato “ Operazioni imponibili”, non tutte le operazioni da esso indicate possono essere qualificate come vere e proprie *operazioni imponibili*, intendendosi con tale termine quelle operazioni che danno luogo sia all'addebito d'imposta, sia agli obblighi formali di fatturazione, registrazione ecc. Sono perciò *operazioni imponibili* quelle aventi entrambe queste caratteristiche e che non limitano il diritto di detrazione²¹. Rientrano nella definizione di cui all'art 1, altre due fattispecie di operazioni, che integrano il presupposto d'applicazione dell'iva: sono qualificate *non imponibili* ed *esenti*, quelle operazioni che pur dando luogo al sorgere degli adempimenti formali e rilevando ai fini del calcolo del “volume d'affari”, non provocano il sorgere del debito d'imposta. Fondamentale differenza tra *operazioni non imponibili* ed *operazioni esenti* risiede nel fatto che le prime a differenza delle seconde non incidono sul diritto di detrazione. Sono infine qualificate *operazioni fuori campo* o *escluse* quelle operazioni che non hanno alcun rilievo ai fini iva.

5.1 Il momento di effettuazione delle operazioni e l'esigibilità dell'imposta

Per *esigibilità* dell'imposta si intende “il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un determinato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito”²². L'esigibilità è collegata al momento di effettuazione

²⁰ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit., 483.

²¹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 222.

²² Si veda l'art. 62 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, corrispondente all'art. 10 della Sesta Direttiva.

dell'operazione, il c.d. momento impositivo²³. Solo allora sorgono tutti gli obblighi formali e sostanziali connessi all'applicazione del tributo, nonché il diritto di detrazione in capo all'acquirente del bene e al committente del servizio. A partire da tale momento, l'operazione viene inoltre fissata nel tempo ai fini della disciplina applicabile²⁴. Si comprende perciò l'importanza che ha la determinazione del termine a partire dal quale l'operazione si considera compiuta.

Per quanto riguarda le cessioni di beni, si deve ovviamente distinguere tra beni immobili e beni mobili. Per le cessioni di beni immobili si fa generalmente riferimento al momento della stipulazione dell'atto traslativo, mentre per le cessioni di beni mobili, il momento rilevante è solitamente quello della consegna o della spedizione degli stessi. Le deroghe riguardano i casi in cui gli effetti siano differiti. In tali casi, a rilevare è il momento in cui si realizzano gli effetti traslativi. Tuttavia per i beni mobili, l'operazione si considera in ogni caso effettuata dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Per prestazioni di servizi il criterio è più semplice. Esse si considerano infatti effettuate nel momento in cui avviene il pagamento del corrispettivo. Si coglie così un'importante differenza con le imposte dirette, nelle quali per definire la competenza ci si basa sul momento in cui la prestazione viene ultimata.

6. Obblighi formali e sostanziali dei “soggetti iva”

Il primo adempimento imposto ai contribuenti iva inerente all'applicazione dell'imposta, scatta ai sensi dell'art. 35 d.p.r. 633/1972 già all'inizio dell'attività d'impresa o professionale, perciò in un momento addirittura precedente all'effettuazione di un'operazione rientrante nell'ambito di applicazione del tributo. Si tratta della dichiarazione di inizio attività, alla quale consegue l'attribuzione di un numero di partita iva. La variazione degli elementi contenuti in tale dichiarazione deve essere di volta in volta denunciata all'Agenzia delle entrate.

Per coloro che intendono effettuare operazioni intracomunitarie è richiesta l'iscrizione nel VIES (*VAT Information Exchange System*).

²³ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 226.

²⁴ G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit. 549.

Ogni operazione deve essere documentata attraverso fattura. Questa deve essere emessa dal soggetto passivo indipendentemente dalla circostanza che dall'operazione sorga o meno il debito d'imposta, quindi l'obbligo riguarda anche le *operazioni non imponibili* e quelle *esenti*²⁵. L'emissione della fattura rende dovuta l'imposta ivi indicata per il semplice fatto della sua indicazione in fattura. Tale modalità di documentazione dell'operazione effettuata è necessaria ai fini della detrazione.

Ai sensi dell'art. 21, d.p.r. 633/1972, la fattura deve contenere le seguenti informazioni:

- a) i soggetti fra cui è effettuata l'operazione, con il numero di partita Iva del cedente o prestatore;
- b) l'oggetto dell'operazione, cioè natura, qualità e quantità dei beni ceduti e dei servizi prestati;
- c) la base imponibile (corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono);
- d) il valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- e) imponibile, aliquota e imposta;
- f) il numero di partita iva del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma;
- g) la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi;
- h) l'annotazione che la fattura è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo²⁶.

L'emissione della fattura si ha nel momento in cui il documento viene consegnato o spedito al cliente²⁷. La Direttiva 2001/115/CE ha introdotto la c.d. fattura elettronica, per quest'ultima l'emissione si considera effettuata al momento della sua trasmissione per via elettronica.

Un particolare regime è previsto dall'art. 22 del d.p.r. 633/1972, per i c.d. commercianti al minuto, per questi ultimi l'obbligo di fatturazione è assolto tramite annotazione cumulativa dei corrispettivi giornalieri nel registro e l'emissione della singola fattura è obbligatoria solo se il cliente la richiede prima del compimento dell'operazione.

Proprio in virtù di questa particolare disciplina, le cui caratteristiche potrebbero agevolmente consentire agli operatori in essa contemplati di occultare i corrispettivi percepiti in virtù delle operazioni poste in essere, il legislatore ha imposto ai suddetti operatori di emettere ricevute e scontrini fiscali al momento della conclusione di ogni operazione.

²⁵ D.p.r. 633/1972, art. 21. Cfr. M.D. Corrado, *La fatturazione e la contabilità*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*. *Giur. sist. trib.*, cit., p. 413 ss.

²⁶ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 236.

²⁷ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit. 497.

Al soggetto passivo è imposto l'obbligo di tenuta di due registri: uno per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, l'altro per l'acquisto di beni e le commissioni di servizi. Il termine per l'annotazione delle fatture attive è di quindici giorni dalla loro effettuazione. Ogni mese (o comunque ad intervalli infrannuali) deve essere liquidata la differenza fra iva a debito (risultante dal registro delle operazioni attive) e iva a credito, cioè iva detraibile (risultante dal registro delle operazioni passive). Tale differenza deve essere calcolata ogni mese e deve essere versata all'Erario entro il giorno 16 del mese successivo.

Come si è detto, l'obbligo di emettere fattura è di regola imposto al soggetto che compie l'operazione attiva, il quale tramite tale documento addebita l'imposta. Tuttavia è possibile che si verifichino dei casi in cui tale adempimento è posto a carico del soggetto che acquista un bene o commissiona un servizio. Quando ciò accade il documento è detto *autofattura*. Si tratta di un caso di "obbligo rovesciato" o *reverse-charge*²⁸.

Generalmente, l'obbligo di emettere autofattura sorge quando il soggetto che effettua l'operazione attiva omette di fatturare l'operazione, con la conseguenza che il cessionario o committente non può detrarre l'iva.

Precisamente, l'obbligo di emettere l'autofattura (che non è altro che un documento sostitutivo della fattura che non è stata emessa), scatta quando sono decorsi quattro mesi dal compimento dell'operazione non regolarmente documentata. Con l'emissione dell'autofattura sorge contestualmente l'obbligo, a carico del soggetto emittente, di versare l'iva che gli doveva essere addebitata a titolo di rivalsa.

7. La dichiarazione annuale nell'iva e le opzioni

La disciplina della dichiarazione iva è contenuta nel d.p.r. 322/1998.

La dichiarazione annuale nell'iva presenta una struttura differente rispetto a quella della dichiarazione dei redditi, la sua funzione è più che altro riepilogativa di quanto risulta dai registri iva dell'anno precedente.

²⁸ F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 238.

La dichiarazione annuale deve essere presentata, tra il 1° febbraio e il 30 settembre, da tutti i soggetti passivi del tributo, anche se nell'anno solare non sono state effettuate operazioni imponibili. Non sono tuttavia obbligati a presentare la dichiarazione, quei contribuenti i quali nell'anno solare precedente abbiano registrato solamente operazioni esenti.

La dichiarazione annuale deve essere redatta sulla base delle registrazioni effettuate. Da essa risulteranno perciò tutte le operazioni attive e passive, l'ammontare dell'imposta da versare e delle detrazioni, i versamenti corrisposti nonché l'imposta dovuta a conguaglio o la differenza a credito.

Un'importante differenza fra la dichiarazione iva e quella dei redditi d'impresa è rappresentata dal fatto che la prima costituisce una semplice riproduzione dei dati contenuti nei registri iva mentre la seconda è redatta sulla base delle risultanze del conto economico e "comporta variazioni in aumento e in diminuzione del risultato dell'esercizio"²⁹.

Sia la dichiarazione dei redditi d'impresa sia la dichiarazione iva possono invece contenere delle opzioni. Ad esempio, un contribuente che svolga più attività può scegliere di applicare l'imposta separatamente per ognuna di queste anziché applicarla in modo unitario e cumulativo³⁰. Oppure, qualora dalla dichiarazione risulti che il contribuente sia in credito, questi potrà scegliere se riportare a nuovo il credito o chiederne il rimborso³¹. In certi casi, il contribuente potrà inoltre scegliere in sede di dichiarazione se applicare il regime normale oppure uno dei regimi speciali.

L'art. 1 del d.p.r. 442/1997, dispone tuttavia che "L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e delle relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività"³².

La dichiarazione iva è per alcuni versi simile alla dichiarazione dei redditi, ad esempio per quanto riguarda il ravvedimento operoso o la regolarizzazione della dichiarazione non sottoscritta.

Devono infine presentare la "dichiarazione unificata annuale", quei contribuenti per i quali l'esercizio sociale e l'anno solare coincidono e che, alla stregua di sostituti d'imposta abbiano effettuato ritenute nei confronti al massimo di venti soggetti.

²⁹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 245.

³⁰ D.p.r. 633/1972, art. 36.

³¹ Il contribuente potrà esercitare il diritto di portare la eventuale eccedenza di imposta a credito in detrazione nella dichiarazione iva dell'anno successivo, solo qualora abbia presentato la dichiarazione: Così Cass., 28 febbraio 1998, n. 8583, in *Giur. it.*, 1999, 1542.

8. Le variazioni in aumento e in diminuzione all'imponibile o all'imposta e le note di variazione

Può accadere che relativamente ad un'operazione ultimata e regolarizzata, vengano a modificarsi l'imposta o l'imponibile. Quando ciò si verifica al contribuente sono prescritti una serie di adempimenti indicati all'art. 26 d.p.r. 633/1972.

Tali variazioni possono essere sia in aumento che in diminuzione ma solo per le prime sono necessarie le c.d. rettifiche. Le variazioni in diminuzione, comportando una riduzione di gettito per lo Stato, sono facoltative o addirittura proibite, qualora siano il frutto di un precedente accordo tra le parti.

Le rettifiche in aumento consistono nell'emissione di una "nota di addebito", che non è altro che un'ulteriore fattura da emettere per la differenza. A seguito di tale adempimento, la variazione potrà essere detratta dall'acquirente o dal committente.

Le variazioni in diminuzione avvengono invece, quando non siano vietate, con l'emissione di una "nota di accredito" che altro non è se non un documento uguale e contrario alla fattura, tramite il quale il cedente riduce la propria iva a debito e contestualmente restituisce al cessionario quanto addebitatogli in eccedenza.

9. Rimborso dell'iva non dovuta

Il soggetto passivo iva, cedente o prestatore, nel caso in cui abbia applicato e versato indebitamente l'imposta, può chiedere all'Agenzia delle entrate di essere rimborsato entro un termine di due anni dalla corresponsione dell'indebito³³.

Secondo un recente orientamento della Corte di Cassazione³⁴, non è possibile chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente applicata, se il soggetto al quale è stata addebitata a titolo di rivalsa ne

³³ Cass., 17 gennaio 2005, n. 813, in *Corr. trib.*, 2005, 1432. Secondo Cass., sez. I, 26 maggio 2009, n. 12146, il cedente del bene o il prestatore del servizio è legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria ed obbligato a restituire al cessionario o al committente la somma pagata a titolo di rivalsa; inoltre, il diritto di detrazione, essendo limitato alle imposte effettivamente dovute, non si estende all'imposta addebitata erroneamente in rivalsa e che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura.

ha detratto l'importo. Per ottenere il rimborso sarà necessario provare che il diritto di detrazione non è stato esercitato.

Non è invece recuperabile né tramite detrazione³⁵, né agendo direttamente nei confronti del Fisco, l'imposta indebitamente versata a titolo di rivalsa. La sola strada percorribile per ottenerne il rimborso sarà allora quella di "agire nei confronti del cedente o prestatore, dinanzi al giudice ordinario, nel termine ordinario (decennale) di prescrizione"³⁶.

Nel caso in cui il cessionario o committente promuova azione nei confronti del cedente o prestatore una volta scaduto il termine di due anni per poter chiedere il rimborso al Fisco, va ritenuto che il primo possa comunque agire nei confronti del Fisco nonostante il decorso del termine³⁷.

10. Territorialità dell'imposta

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono rilevanti ai fini iva, cioè rientrano nel campo d'applicazione del tributo, solo se sono poste in essere nel territorio dello Stato. L'iva è un'imposta che mira a colpire la capacità contributiva manifestata con il consumo finale di un bene, perciò sembra corretto che ad applicare l'imposta sia il paese di destinazione finale del bene o del servizio. Possono quindi essere soggetti passivi iva sia soggetti residenti in Italia, sia soggetti residenti all'estero, purché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere vengano effettuate nel territorio dello Stato.

Proprio per questa particolarità del tributo, l'art. 17 d.p.r. 633/1972, detta una disciplina volta a regolamentare gli obblighi e i diritti inerenti al meccanismo applicativo dell'iva, dei soggetti residenti all'estero che pongono in essere operazioni rilevanti nel territorio dello Stato. Nel testo vigente fino al 30 agosto 2002, l'art 17 disponeva che facoltativamente tali obblighi e diritti

³⁴ Cass., 14 marzo 2012, n. 4020.

³⁵ L'iva non dovuta non è detraibile. Corte giust. CE, 13 dicembre 1989, causa 342/87, Genius Holding, in *Racc.*, 1989, 4227; Id., 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, in *Foro It.*, 2002, IV, 546; Id., 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, Karageorgou e altri, in *Riv. dir. fin.*, 2004, II, 37, con nota di M. Basilavecchia, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*.

³⁶ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 248.

³⁷ F. Tesauro, *Il principio europeo di neutralità dell'Iva e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, 2011, 1938.

potessero essere adempiuti da un rappresentante residente in territorio italiano che avrebbe risposto in solido degli obblighi inerenti all'applicazione dell'iva. Nel caso in cui non si fosse optato per la nomina del rappresentante, questi obblighi venivano fatti ricadere in capo al cessionario o committente, il quale doveva emettere autofattura, sempre che avesse agito quale soggetto passivo d'imposta e non quale consumatore finale. In quest'ultimo caso, poteva ipotizzarsi la mancanza di un debitore d'imposta. Non era infatti possibile far gravare obblighi di autofatturazione sul privato consumatore.

Tale normativa creava grossi problemi alle imprese italiane, soprattutto di natura concorrenziale con le imprese estere, le quali si trovavano di fatto, qualora non avessero provveduto alla nomina del rappresentante fiscale, a vendere in Italia prodotti non gravati dall'iva. Si è così deciso di cambiare l'impianto della disciplina. Il secondo e il terzo comma dell'art. 17 sono stati sostituiti ed è stato introdotto il nuovo art. 35 *ter*, il quale ha eliminato l'obbligo di nomina del rappresentante fiscale per le operazioni realizzate all'interno della Comunità Europea, da un soggetto passivo residente in un altro paese. Questa innovazione concerne anche le operazioni effettuate da soggetti passivi residenti in paesi con i quali sono vigenti accordi di reciproca assistenza. Per tutti questi soggetti è ora prevista la c.d. registrazione diretta presso il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate. A questo punto solo i soggetti passivi extracomunitari, residenti in paesi con i quali non sussistono accordi di reciproca assistenza devono far ricorso alla nomina del rappresentante fiscale.

Si deve ora chiarire quali sono i principi che regolano la territorialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Per quanto riguarda le prime, si deve guardare al luogo di "esistenza fisica"³⁸ del bene. Non rilevano in alcun modo né la residenza dei soggetti che pongono in essere l'operazione, né il luogo in cui viene concluso o eseguito il contratto. Per le prestazioni di servizi la determinazione della territorialità è un'operazione che presenta maggiori difficoltà. La territorialità in questo caso varia a seconda del tipo di committente. Se il servizio è reso nei confronti di un soggetto passivo iva, si deve guardare al luogo del committente; se invece l'operazione è posta in essere nei confronti di un privato rileva il luogo del soggetto che presta il servizio.

Inspirata al principio di territorialità, così delineato, è la disciplina delle importazioni e delle esportazioni. Solo le prime possono far sorgere il debito d'imposta, le seconde sono considerate operazioni *non imponibili*. Mi sembra opportuno chiarire fin da subito che non tutte le operazioni per le quali sussiste il requisito territoriale e che possono essere qualificate come operazione "soggette ad imposta" comportano il sorgere del debito d'imposta.

³⁸ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit. 490.

10.1 Acquisti intracomunitari e cessioni intracomunitarie.

Il regime dell'iva intracomunitaria, introdotto come regime transitorio in attesa della sua sostituzione con il regime basato sulla tassazione nel paese d'origine, è in vigore dal 1° gennaio 1993, data nella quale sono state abolite le frontiere fiscali. Qualora in futuro dovesse essere istituito il principio della tassazione nel paese d'origine, l'acquirente o il committente pagherà per rivalsa l'imposta sul valore aggiunto di un altro Stato e, se l'acquisto è avvenuto nell'esercizio di un'impresa, arte o professione, potrà dedurla dall'iva che deve allo Stato italiano. La lunghezza di tale fase transitoria è dovuta alla riluttanza degli Stati membri sia a consentire la deducibilità di un'imposta sulle operazioni attive riscossa da un diverso Erario, sia a modificare le aliquote per ridurre le differenze tra le pressioni fiscali evitando così fenomeni distorsivi della concorrenza.

Con l'introduzione di questa disciplina speciale (attuazione della Direttiva 91/680 del 16 dicembre 1991), gli scambi di beni avvenuti tra i paesi dell'Unione Europea, non sono più qualificati come importazioni ed esportazioni, ma come "acquisti intracomunitari" e "cessioni intracomunitarie". Il principio vigente in materia di operazioni intracomunitarie, è quello della tassazione nel paese di destinazione. L'imposta sul valore aggiunto in vigore nello Stato di destinazione è applicata senza l'intervento degli uffici doganali, tramite adempimenti dei soggetti passivi. Sono state eliminate le operazioni di sdoganamento. Quando avviene una compravendita di beni tra soggetti passivi di diversi Stati dell'Unione Europea, il cedente deve emettere una fattura su cui l'operazione è qualificata come "non imponibile"³⁹. L'operazione è poi registrata dall'acquirente in entrambi i registri, sia in quello degli acquisti sia in quello delle vendite, in tal modo il debito dell'acquirente soggetto passivo è neutralizzato ed egli non sopporta il peso del tributo.

Qualora l'acquisto intracomunitario sia effettuato non da un soggetto passivo ma da un consumatore finale, l'operazione non corrisponde ad un "acquisto intracomunitario" in senso tecnico⁴⁰. In questi casi vige il principio della tassazione nel paese di origine, il quale permette al consumatore finale di acquistare un bene in un paese qualunque dell'Unione Europea e di portarlo liberamente in un altro paese comunitario senza pagare l'iva sulle importazioni.

Per le cessioni intracomunitarie vale lo stesso regime previsto per le esportazioni; qualora il cessionario sia un soggetto passivo esse sono imponibili nel paese di destinazione.

³⁹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 252.

⁴⁰ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 253.

10.2 Le importazioni e le esportazioni.

Come chiarito in precedenza, si parla di importazioni e di esportazioni in senso tecnico solo con riguardo agli scambi avvenuti con paesi extra Unione Europea. Con riguardo alla disciplina delle compravendite di beni e servizi con l'estero, gli Stati possono scegliere tra due diversi regimi: quello rispondente al principio della "tassazione nel paese di destinazione" o quello rispondente al principio della "tassazione nel paese di origine". Le direttive dell'Unione Europea, alle quali l'Italia e gli altri paesi membri si sono adeguati hanno optato per il primo principio. Diretta conseguenza di questa scelta è la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni⁴¹.

L'art 1 d.p.r. 633/1972, contempla le importazioni come una speciale categoria di operazioni imponibili. Esse configurano infatti un presupposto impositivo a sé stante rispetto agli altri presupposti oggettivi indicati dalla norma (cessioni di beni e prestazioni di servizi).

L'iva che viene applicata sui beni importati è un tributo doganale da applicarsi secondo le disposizioni doganali. La base imponibile del tributo è determinata dal corrispettivo pagato per la merce, aumentato degli eventuali diritti doganali e delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione⁴². Tale composizione della base imponibile costituisce dimostrazione della non assolutezza del principio per cui un'imposta non può gravare su un'altra imposta.

Il soggetto passivo può detrarre l'iva pagata in dogana, allo stesso modo in cui detrae l'iva addebitatagli a titolo di rivalsa dai soggetti passivi residenti⁴³.

Le esportazioni, in conseguenza della scelta per il regime della "tassazione nel paese di destinazione", sono ricondotte nel novero delle operazioni non imponibili. Queste ultime, come si è detto in precedenza, concorrono alla formazione del volume d'affari, comportano la soggezione del soggetto passivo a tutti gli obblighi formali, non fanno sorgere il debito d'imposta e permettono la deduzione integrale dell'iva pagata sugli acquisti. Il meccanismo applicativo dell'iva da assolvere sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi destinati a essere consumati all'estero, mira a realizzare la loro piena detassazione. Obiettivo raggiunto combinando la sottrazione al tributo dei prodotti che saranno esportati, con il diritto dei soggetti passivi di detrarre l'iva addebitatagli al momento dell'acquisto.

Un congegno del tutto particolare è destinato a trovare applicazione nelle c.d. operazioni triangolari. Queste ultime si verificano quando il soggetto che esporta i beni non è un produttore e ordina all'impresa produttrice di spedirli direttamente al consumatore estero. L'operazione si

⁴¹ F. Mattarelli, *Le importazioni*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*. Giur. sist. dir. trib., cit., 847 ss.

⁴² D.p.r. 633/1972, art. 69.

⁴³ A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, UTET, 2003, 949.

realizza tramite il compimento di due operazioni “non imponibili”⁴⁴ da parte di due soggetti: il produttore, che spedisce i beni all'estero pur avendo un soggetto residente come controparte contrattuale e il cedente, che pur non provvedendo materialmente alla spedizione dei beni, costituisce controparte contrattuale del destinatario non residente. Si avrà così l'emissione di due fatture con un solo passaggio fisico dei beni: la prima dal cedente al cessionario residente, la seconda dal cessionario residente nei confronti dell'acquirente estero. Seguendo questo schema l'esportatore può acquistare il bene in Italia senza dover versare al produttore un'iva di cui sarà creditore verso lo Stato e quindi senza dover attendere il rimborso del Fisco.

10.3 Cessioni non imponibili ad esportatori abituali

Sono definiti “esportatori abituali” quei soggetti i quali, in un determinato arco temporale, abbiano posto in essere esportazioni per almeno il 10 per cento del loro volume d'affari. Tali soggetti, nell'anno successivo, potranno acquistare beni nella medesima quantità senza pagare l'iva⁴⁵.

Beneficiano perciò del regime di “non imponibilità” non solo le esportazioni ma anche alcune cessioni ad “esportatori abituali”. Il legislatore ha introdotto questa norma in quanto presume che vi sia continuità nell'attività di esportazione svolta da un'impresa.

Ai fini dell'esercizio del diritto di acquistare beni senza pagamento dell'iva, “l'esportatore abituale” deve rendere nota al cedente la sua intenzione mediante la c.d. dichiarazione d'intenti. Si tratta di un atto formale necessario. Ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 471/1997, è soggetto a sanzione il fornitore che “effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione di intento”, ma “Qualora la dichiarazione sia rilasciata in mancanza di presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa”.

Se il prodotto è oggetto di esportazione, il suo acquisto in Italia senza pagamento dell'iva è equivalente alla sua definitiva non tassazione. Qualora il bene fosse rivenduto in Italia l'imposta troverà applicazione sulla rivendita.

Una frode incentrata su tale meccanismo è quella messa in atto dal sedicente “esportatore abituale”, il quale dopo aver esibito la dichiarazione d'intenti ed aver acquistato dei beni senza pagamento dell'iva, li rivende applicando l'iva ed omettendo di corrisponderla all'Erario. Per

⁴⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, cit. 256.

⁴⁵ Tale facoltà è prevista dall'art. 8, comma 2, del d.p.r. 633/1972, ed è regolamentata dagli artt. Da 1 a 5 del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746, conv. con l. 27 febbraio 1984, n. 17.

limitare tali fenomeni fraudolenti è stato previsto che entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui si è ricevuta la dichiarazione d'intento, quest'ultima debba essere obbligatoriamente comunicata per via telematica all'Amministrazione finanziaria in modo che questa possa effettuare tempestivamente gli opportuni controlli.

10.4 Le operazioni dei soggetti non residenti

I soggetti non residenti hanno tre strade per adempiere gli obblighi ed esercitare i diritti inerenti all'iva in Italia: 1) mediante "identificazione diretta"; 2) mediante la nomina di un rappresentante fiscale; 3) per mezzo di una stabile organizzazione⁴⁶.

Il soggetto può provvedere alla propria identificazione diretta mediante un'apposita dichiarazione alla quale segue l'attribuzione di un numero di partita iva⁴⁷.

In alternativa il non residente può procedere alla nomina di un rappresentante fiscale, il quale avrà il compito di esercitare i diritti ed adempiere gli obblighi connessi all'applicazione dell'iva⁴⁸.

Tali opzioni rappresentano entrambe soluzioni residuali rispetto alla scelta di operare per mezzo di una stabile organizzazione. Per definire il concetto di stabile organizzazione sono essenziali, in mancanza di una definizione da parte della normativa sull'iva, le elaborazioni giurisprudenziali, le quali si sono spesso avvalse della definizione fornita dalle convenzioni internazionali⁴⁹. Una definizione frequentemente utilizzata dalla giurisprudenza, è quella fornita dal modello OCSE, secondo la quale perché possa parlarsi di stabile organizzazione, è necessaria l'esistenza di una struttura all'interno della quale siano combinate risorse materiali e umane, destinate allo svolgimento di un'attività d'impresa effettiva e indipendente. È escluso che si possa parlare di stabile organizzazione personale in materia di iva.

Per quanto riguarda i rapporti tra la casa madre e la stabile organizzazione, va chiarito che per le prestazioni di servizi che una società avente sede in uno Stato appartenente all'Unione Europea diverso dall'Italia effettua nei confronti della propria struttura secondaria situata in Italia, non sorge il debito d'imposta anche la casa madre addebiti un costo alla stabile organizzazione⁵⁰.

⁴⁶ D.p.r. 633/1972, art. 17.

⁴⁷ D.p.r. 633/1972, art. 35 *ter*.

⁴⁸ D.p.r. 633/1972, art. 17. Secondo Cass., 15 giugno 2001, n. 8122, in *Giur. it.*, 2002, 417, i poteri e gli obblighi del rappresentante fiscale sono delimitati dal mandato.

⁴⁹ E. Della Valle - P. Maspes, *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, 942.

⁵⁰ Corte di Giustizia, 23 marzo 2006, causa C-210/04, *FCE Bank plc*, in *Foro it.*, 2007, IV, 559; Cass., 12 gennaio 2007, n. 526.

Il soggetto non residente può effettuare all'interno del territorio italiano tanto operazioni attive quanto operazioni passive. Qualora il soggetto passivo non residente e sprovvisto di stabile organizzazione ponga in essere operazioni attive nei confronti di soggetti passivi residenti in Italia, i cessionari o i committenti italiani dovranno provvedere all'adempimento degli obblighi fiscali applicando il *reverse charge*.

10.5 I depositi iva

All'interno del nostro diritto tributario possiamo distinguere tre tipologie di deposito: 1) il deposito doganale, per le merci provenienti da paesi extracomunitari soggette ai diritti doganali; 2) il deposito fiscale, per le merci italiane e comunitarie soggette ad accisa; 3) il deposito iva, per le merci italiane e comunitarie soggette ad iva⁵¹.

L'immissione della merce nel deposito iva consente la temporanea sospensione dell'imposta. La normativa presuppone che i prodotti vengano effettivamente immagazzinati, essendo la materialità del deposito insita nella stessa nozione civilistica del termine e richiesta dalla corrispondente disciplina comunitaria⁵² con la conseguenza che, in mancanza di tale presupposto, l'Iva all'importazione è dovuta, in via solidale, da tutti i soggetti che abbiano concorso all'irregolare introduzione della merce⁵³.

I beni provenienti da paesi extracomunitari, nel momento in cui vengono introdotti nel deposito doganale, beneficiano della sospensione dell'imposta. È previsto che il medesimo trattamento sia riservato ai prodotti di provenienza da paesi dell'Unione Europea. I depositi iva costituiscono uno strumento utile per agevolare gli scambi commerciali in ambito comunitario in quanto l'introduzione dei beni nel deposito comporta il fatto che l'imposta verrà applicata in un momento successivo e precisamente al momento della loro estrazione.

Perciò per le operazioni relative a beni introdotti in un deposito iva, l'applicazione dell'imposta è posticipata al momento in cui il bene viene prelevato dal deposito: ai sensi del sesto comma dell'art. 50 *bis* del d.l. 331/1993, il cessionario che preleva la merce dal deposito deve emettere autofattura o integrare la fattura emessa dal cedente. L'operazione va annotata tanto nel registro delle fatture emesse quanto nel registro degli acquisti.

⁵¹ I depositi fiscali ai fini iva sono previsti dall'art. 50 *bis* del d.l. 331/1993, conv. con l. 427/1993. Cfr. M. Peirola, *Agevolazioni connesse all'utilizzo del deposito iva*, in *Corr. trib.*, 2009, 305.

⁵² Art. 98-110 regolamento Cee n. 2913/92 del Consiglio 12 ottobre 1992, istitutivo del Codice doganale comunitario).

⁵³ Cass., 19 maggio 2010, n. 12263.

11. Accertamento e riscossione nell'iva

L'accertamento iva⁵⁴ è del tutto assimilabile a quello relativo al settore delle imposte sui redditi. L'unica differenza riscontrabile fra i due tipi di accertamenti è che si può procedere all'accertamento iva anche sulla base delle presunzioni disciplinate dal d.p.r. 441/1997⁵⁵. L'art. 1 di tale decreto stabilisce che qualora i beni acquistati, importati o prodotti dal soggetto passivo non si trovino nei luoghi in cui egli svolge la propria attività, né siano rinvenibili presso i suoi rappresentanti, si presume, salva prova contraria, che siano stati ceduti.

Simmetricamente, l'art. 3 del medesimo decreto dispone che i beni che si trovano presso i luoghi nei quali il soggetto passivo svolge le proprie operazioni, si presumono acquistati salva prova contraria.

Se al soggetto passivo, a seguito di un accertamento, viene imposto di versare un'iva di importo superiore, egli non può rivalersi nei confronti dell'acquirente per la differenza⁵⁶. Allo stesso modo, non è consentito detrarre l'importo risultante da fatture d'acquisto non registrate, rinvenute nel corso dell'accertamento e delle quali l'Amministrazione finanziaria dovesse servirsi al fine di accertare l'esistenza di maggiori corrispettivi imponibili.

Come nelle imposte sui redditi, anche la riscossione dell'iva è fondata sull'adempimento spontaneo da parte dei soggetti passivi. A partire dall'entrata in vigore del d.p.r. 43/1988, la riscossione coattiva dell'iva avviene sulla base di quanto previsto dalla "procedura espropriativa fondata sul ruolo emesso dal concessionario della riscossione"⁵⁷.

⁵⁴ Sul quale si veda Cipolla, *L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile negli artt. 54 e 55 del D.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 615 ss.

⁵⁵ Su tali presunzioni si veda, Filippi, *Le presunzioni in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987, 84 ss.; Schiavolin, *Sulla prova contraria alle presunzioni di cessione e di acquisto ex art. 53 D.P.R. n. 633 del 1972*, in *Rass. trib.*, 1988, II, 789 ss.; Amatucci, *La prova dell'acquisto nella presunzione di cessione ex art. 53 legge IVA*, in *Boll. Trib.*, 1995, 495; Carpentieri, *Presunzioni di cessione e di acquisto tra libero convincimento e prova legale*, in *Rass. trib.*, 1999, 749 ss.; Della Valle, *Le presunzioni di cessione e di acquisto*, in *Rass. trib.*, 1999, 1637 ss.; Versigliani, *Presunzioni legali e prova del fatto ignoto nell'accertamento dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 139 ss.

⁵⁶ D.p.r. 633/1972, art. 60.

⁵⁷ 57 A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit. 962.

12. Lineamenti del sistema sanzionatorio dell'iva

Gli adempimenti formali e sostanziali che caratterizzano il meccanismo applicativo dell'iva, sono dovuti all'esigenza di documentare le operazioni che rilevano ai fini del calcolo dell'imposta dovuta. I soggetti passivi iva, sui quali gravano tali adempimenti, sono come sappiamo diversi dai soggetti portatori della capacità contributiva che l'imposta vuole colpire.

Un'altra peculiarità che caratterizza l'iva, è rappresentata dal fatto che l'imposta grava su ogni operazione imponibile, ma è liquidata per masse di operazioni. Ciò comporta che possono essere riscontrate sia violazioni riguardanti la singola operazione imponibile, sia violazioni relative a liquidazioni e versamenti concernenti la massa delle operazioni.

Il sistema sanzionatorio iva, è attualmente disciplinato dal d.lgs. 471/1997. Fino all'emanazione di tale decreto, era previsto che fossero sanzionabili autonomamente i singoli inadempimenti dei soggetti passivi. Il regime sanzionatorio era perciò caratterizzato da un effetto "a cascata"⁵⁸ in virtù del quale la conseguenza per la singola condotta illecita era l'applicazione di una pluralità di sanzioni relative ai diversi inadempimenti del soggetto passivo. Il regime sanzionatorio risultava perciò eccessivamente gravoso. La sua iniquità era evidente soprattutto con riguardo alle violazioni di scarsa entità economica. Per questo motivo, il d.lgs. 471/1997 prevede diverse mitigazioni delle sanzioni irrogabili nel caso di violazioni "a cascata".

Ad esempio, l'art. 6, quinto comma, del d.lgs. 471/1997 dispone che sia applicabile una sanzione unica nel caso in cui siano violati più adempimenti relativi alla documentazione e alla registrazione di una singola operazione.

Inoltre, nel caso in cui un soggetto commetta una serie di violazioni al fine di occultare parzialmente o totalmente l'imponibile, l'art. 12 dispone che sia irrogabile nei suoi confronti la sanzione relativa alla violazione più grave, aumentata fino al doppio.

Verrà applicata un'unica sanzione, anche nel caso in cui le violazioni poste in essere con l'obiettivo di pregiudicare la corretta determinazione dell'imponibile siano state commesse in più periodi di imposta.

⁵⁸ A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, cit. 502.

CAPITOLO SECONDO

FRODI ALL'IVA IN GENERALE E FRODI CAROSELLO IN PARTICOLARE

Sommario:

1. Considerazioni preliminari sul regime intracomunitario dell'iva e sui problemi connessi alla sua applicazione - 2. La normativa comunitaria volta al contrasto dei fenomeni fraudolenti - 3. Le frodi: una distinzione preliminare - 4. La frode carosello - 4.1 La struttura ordinaria - 4.2 Le varianti - 4.3 I principali problemi legati alla diffusione del fenomeno fraudolento - 5. Iva ed emissione di fatture per operazioni inesistenti - 5.1 Inesistenza oggettiva ed inesistenza soggettiva - 6. L'onere della prova - 6.1 La soluzione al livello della prova - 6.2 Onere di allegazione e di contestazione specifica e argomentata - 7. Strategia di contrasto alle frodi carosello: la responsabilità del cessionario ex art. 60 *bis* - 7.1 La responsabilità solidale ex art. 60 *bis* come possibile soluzione di compromesso - 8. Contrasto delle frodi carosello in ottica penale - 8.1 Le misure predisposte dal legislatore e gli sforzi interpretativi della giurisprudenza - 8.2 La fattura emessa dal fornitore comunitario nei confronti del missing trader. Rapporto tra la fattura e le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, d.lgs. 74 del 2000 - 8.3 Il rapporto tra l'art. 10 c.p. e la fattispecie di cui all'art. 8, d.lgs. 74 del 2000 - 8.4 La fattura emessa dal missing trader nei confronti del broker. Rapporto tra la fattura e le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, d. lgs. 74 del 2000 - 8.5 Il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter, d. lgs. 74 del 2000 e il suo rapporto con la frode carosello - 8.6 Il possibile concorso tra frode carosello e alcuni reati non tributari - 9. Il caso Fastweb - 10. La cooperazione internazionale quale strumento per combattere le frodi all'iva - 10.1 I motivi alla base della cooperazione - 10.2 Le fonti - 10.3 Le nuove proposte in tema di cooperazione e la necessità di rendere la disciplina idonea alle odierne esigenze investigative - 10.4 Cooperazione fiscale, accertamento tributario e violazioni relative al procedimento di acquisizione delle informazioni - 10.5 L'utilizzabilità nel procedimento penale degli elementi acquisiti mediante la cooperazione amministrativa internazionale - 10.6 La reale efficacia della cooperazione fra Amministrazioni quale strumento per contrastare i fenomeni fraudolenti

1. Considerazioni preliminari sull'importanza economica dell'imposta sul valore aggiunto, sul suo regime intracomunitario e sui problemi connessi alla sua applicazione

L'imposta sul valore aggiunto riveste un'importanza fondamentale in qualsiasi sistema fiscale. La sua rilevanza è prima di tutto economica⁵⁹.

Il 1° gennaio 1993 entrava in vigore il regime transitorio in materia di iva. Le caratteristiche strutturali del suddetto regime, hanno reso i Paesi membri dell'Unione Europea sempre più vulnerabili a fenomeni fraudolenti destinati ad agire sull'effettiva riscossione del tributo⁶⁰. Tale regime istituisce in ambito comunitario il c.d. principio della tassazione nel paese di destinazione dei beni. Ciò vuol dire che quando viene realizzata un'operazione intracomunitaria, quest'ultima è soggetta a tassazione solo nello Stato membro di destinazione dei beni. Nelle intenzioni del Consiglio, il sistema dell'iva europea doveva accompagnare la Comunità attraverso una fase di transizione nel corso della quale si sarebbe dovuto raggiungere un livello di integrazione e cooperazione a livello tributario, tale da permettere l'introduzione definitiva del regime della tassazione nel paese di origine.

Come detto, fin dalla sua introduzione, il regime iva istituito nel 1993, risultava estremamente permeabile alle frodi⁶¹. Di tale vulnerabilità era a conoscenza anche la stessa Commissione europea, la quale già nel primo rapporto dedicato al funzionamento dell'iva nella Comunità dimostrava di sapere bene quali erano i problemi che si presentavano e che avrebbero continuato a presentarsi nel corso degli anni.

Né la precoce consapevolezza della Commissione, né la preoccupazione degli Stati membri, sono state in grado di arginare i fenomeni di frode, che col tempo hanno raggiunto dimensioni impressionanti.

Tanto per dare un'idea del problema, l'evasione dovuta a fenomeni fraudolenti sviluppati all'interno dei 27 Paesi europei, è stata complessivamente stimata in un valore compreso tra i 20 e i 35 miliardi di euro all'anno⁶². Nel corso degli anni sono stati sviluppati svariati tentativi per stimare

⁵⁹ Secondo uno studio condotto dall'OCSE, nel 2008 le entrate iva costituivano, per i Paesi membri dell'Unione Europea, il 21,4% del gettito fiscale complessivo. Tale imposta, sempre nel 2008, costituiva il 7,8% del PNL degli Stati comunitari, facendo registrare un aumento del 13,5% rispetto al 1995. Tali dati sono stati resi noti dalla Commissione europea nel Libro Verde sul futuro dell'iva. Sull'importanza dell'imposta si veda anche L. Mazzillo, *Vincoli e modelli europei nell'azione di contrasto dell'evasione dell'Iva in Italia*, in *La finanza pubblica italiana/Rapporto 2006*, a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi.

⁶⁰ Sull'evasione da riscossione delle frodi all'iva si veda, D. Stevanato - G. Sepio, *Evasione da riscossione e reati tributari*, in *Dialoghi Tributari*, n. 4/2010.

⁶¹ M. Miccinesi, *Le frodi carosello nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n. 12, 1089 ss.

⁶² Così in F. Borselli, *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, in *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, Ottobre 2011 n. 106. Sul tema vedi anche L. Mazzillo, *Le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Il Fisco*, n. 27 del 2006.

i mancati incassi iva subiti dai singoli Stati comunitari. Interessante al riguardo è ad esempio lo studio condotto da Reckon e pubblicato dalla Commissione Europea, secondo il quale il differenziale tra l'iva incassabile in via puramente teorica e quella effettivamente incassata, nel periodo 2000-2006, sarebbe compreso fra i 90 e i 113 miliardi di euro. Secondo lo stesso studio, in Italia il differenziale tra iva incassabile e iva incassata individua una perdita di circa 26 miliardi di euro. Confrontando i risultati dei vari studi portati a termine in materia⁶³, si nota come la situazione dell'Italia non sia delle migliori, avendo il fenomeno raggiunto proporzioni abnormi e perciò sintomatiche di un elevatissimo numero di frodi sul nostro territorio.

2. La normativa comunitaria volta al contrasto dei fenomeni fraudolenti

Il tema della tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea viene attualmente trattato all'art. 325 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

Le prime disposizioni in materia di tutela dei mezzi di finanziamento della Comunità europea sono entrate in vigore con il Trattato di Maastricht⁶⁴, il quale all'art. 209A disponeva: “Gli Stati membri adottano, per combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere le frodi che ledono i loro interessi finanziari. Fatte salve le altre disposizioni del presente trattato, gli Stati membri coordinano l'azione intesa a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro le frodi. A tal fine essi organizzano, con l'aiuto della Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra i servizi competenti delle rispettive amministrazioni”.

Il Trattato di Maastricht aveva istituito i c.d. tre pilastri per dividere le politiche dell'Unione e canalizzare l'azione delle Comunità in tre aree diverse.

Il primo pilastro riguardava le Comunità europee, perciò fondamentalmente il mercato unico europeo e l'unione economica e monetaria. Il secondo pilastro affrontava la “politica estera e di

⁶³ Oltre al citato studio effettuato da Reckon, si veda anche Pricewaterhousecoopers, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of Vat through the means of modern technologies and/or financial intermediaries*, Final report, 20 September 2010; Corte dei Conti, *Rapporto 2011 sul coordinamento della finanza di controllo*, Maggio 2011; Relazione speciale n. 8/2007 della Corte dei Conti europea relativa alla cooperazione amministrativa in materia di iva..

⁶⁴ in seguito alle modifiche apportate dal Trattato di Amsterdam, il tema viene affrontato all'art. 280 della versione consolidata del TCE.

sicurezza comune”, mentre il terzo riguardava la “cooperazione giudiziaria e di polizia in materia penale”.

In seguito alle modifiche apportate dal Trattato di Amsterdam, la protezione degli interessi finanziari dell’Unione viene disciplinata dall’art. 280⁶⁵ della versione consolidata del TCE.

Il Trattato di Lisbona ha poi rivoluzionato l’assetto definito dal Trattato di Maastricht e dal Trattato di Amsterdam, prevedendo l’abolizione della struttura a tre pilastri.

Un contributo alla definizione e qualificazione delle fattispecie di frode viene già dato nel 1995 dalla Convenzione sugli interessi finanziari dell’Unione Europea⁶⁶. Essa si propone di tutelare le risorse comunitarie per mezzo di strumenti previsti nel primo e nel terzo pilastro⁶⁷.

La c.d. Convenzione PIF all’art. 1 definisce la frode comunitaria operando una distinzione a seconda che essa incida sulle spese (ad esempio spese relative alle politiche agricole) o sulle entrate (diminuzione degli introiti dovuta principalmente a frodi fiscali e attività di contrabbando) dell’Unione.

Le fattispecie fraudolente, secondo la Convenzione, vengono perpetrate tramite la presentazione o l’utilizzo di documenti falsi o incompleti, oppure per mezzo di condotte quali la violazione di un obbligo di comunicazione o la distrazione di un beneficio comportante illegittima diminuzione delle entrate.

Nel 2011 la Commissione Europea⁶⁸ ha espresso l’esigenza di rafforzare la protezione delle risorse finanziarie dell’Unione mediante la predisposizione di strumenti incisivi di lotta alle frodi⁶⁹.

⁶⁵ L’art. 280 dispone che:

1. La Comunità e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri.

2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.

3. Fatte salve altre disposizioni del presente trattato, gli Stati membri coordinano l’azione diretta a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti.

4. Il Consiglio, deliberando secondo la procedura di cui all’articolo 251, previa consultazione della Corte dei conti, adotta le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri. Tali misure non riguardano l’applicazione del diritto penale nazionale o l’amministrazione della giustizia negli Stati membri.

5. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell’attuazione del presente articolo.

⁶⁶ Tale Convenzione, firmata il 26 luglio 1995 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 27 novembre 1995, è comunemente denominata Convenzione PIF ed è corredata di protocolli relativi alla corruzione, alla Corte di Giustizia e al riciclaggio.

⁶⁷ Ad esempio, il Regolamento n. 2185/96 sugli strumenti investigativi utilizzati per l’accertamento di irregolarità e frodi, la creazione nel 1999 dell’OLAF, ossia un ufficio per le indagini sulle frodi e irregolarità contro il bilancio europeo, l’istituzione nel 2002 dell’Eurojust, dedicato alla cooperazione giudiziaria fra gli Stati e non da meno gli artt. 325 e 86 del Trattato di Lisbona con cui si pone la lotta alle frodi fra le priorità delle politiche dell’Unione Europea.

D'altronde rispetto al 1995, anno in cui è stata redatta la Convenzione PIF, l'Unione Europea ha fatto decisivi passi in avanti sul piano dell'integrazione e degli strumenti di cooperazione per la lotta alle frodi passando attraverso l'abbandono della struttura per pilastri e la modifica dell'art. 325 del TFUE⁷⁰.

3. Le frodi: una distinzione preliminare

Nel descrivere le differenti tipologie di frodi all'iva che nel corso degli anni si sono manifestate in ambito comunitario, un'autorevole dottrina⁷¹ propone di operare una distinzione preliminare tra le frodi poste in essere attraverso operazioni oggettivamente inesistenti e quelle realizzate mediante il mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Il primo tipo di frode, perpetrato attraverso l'emissione di fatture c.d. oggettivamente inesistenti, è basato su un meccanismo di simulazione di costi in tutto o in parte non sostenuti. Il meccanismo attraverso il quale essa viene realizzata rende evidente quale sia il danno per l'Erario. Simulando infatti in tutto o in parte la realizzazione di un'operazione passiva come può essere una qualsiasi operazione di acquisto di beni o servizi, il contribuente consegue un duplice vantaggio: in primo luogo riduce l'imponibile attraverso la deduzione dei costi simulati, in secondo luogo fruisce di una maggiore detrazione iva che va ad incidere sul totale dovuto a saldo riducendone l'ammontare.

L'altro soggetto dell'operazione è in genere un fornitore apparente, il quale percepisce un compenso spesso pari all'importo dell'iva dovuta che trattiene indebitamente, contestualmente provvedendo a restituire l'importo del prezzo percepito dal cliente. Solitamente si tratta di una società c.d. *cartiera*, nullatenente, nei confronti della quale è perciò impossibile per l'Erario soddisfare i propri crediti iva agendo coattivamente.

⁶⁸ COM (2011) 293

⁶⁹ Sull'azione di contrasto alle frodi si veda M. Basilavecchia, *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 9/2004.

⁷⁰ È stato eliminato dall'art. 325 TFUE l'inciso che escludeva l'applicazione del diritto penale nazionale e l'amministrazione della giustizia negli Stati membri dalle misure adottabili dall'Unione a tutela dei propri interessi finanziari.

⁷¹ A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione I.V.A., carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.* 2012 n. 6, I, 1335 ss.

L'altra tipologia da prendere in considerazione è quella delle frodi consistenti nell'omessa corresponsione dell'imposta sul valore aggiunto⁷². Queste ultime possono avere caratteristiche strutturali molto diverse tra loro e i loro elementi possono essere variamente combinati. Un fondamentale punto comune a questa *species* di frode fiscale è dato dal fatto che un fornitore, acquistando ad esempio in regime di importazione comunitaria, perciò senza corrispondere iva, espone l'imposta sulle sue cessioni di beni e sulle sue prestazioni di servizi, ma sistematicamente non la versa. Si tratta ovviamente di un soggetto incapiente che in quanto tale non ha ragione di temere la riscossione coattiva.

4. La frode carosello

4.1 La struttura ordinaria

La frode carosello costituisce un illecito sempre più diffuso all'interno dell'Unione Europea. La sua configurazione tradizionale, nonché la più diffusa, sfrutta attraverso una serie di accorgimenti che vedremo, il regime transitorio dell'iva intracomunitaria.

L'appellativo "carosello" è dovuto alla struttura della frode, volta a dare origine ad andamenti ciclici di operazioni fraudolente, solitamente tramite il commercio di beni ad alto costo per unità e di facile trasporto (ad es. computers, telefoni cellulari, carni fresche ed animali vivi, autovetture nuove ecc.)

La frode carosello, nella sua configurazione base, è strutturata in questo modo: una società avente sede in uno Stato comunitario (A) effettua un'operazione di vendita di beni o servizi nei confronti di un'altra società (B) avente sede in un altro Stato dell'Unione Europea. Trattandosi di un'operazione intracomunitaria essa non fa sorgere il debito d'imposta. La società (B), c.d. *missing trader* o "cartiera" o interposta, una volta effettuato l'acquisto intracomunitario documentato dalla fattura emessa dal fornitore (A), annota l'operazione sia nel registro degli acquisti, sia nel registro delle vendite. La contestuale annotazione in entrambi i registri è prescritta per sterilizzare

⁷² Rientrano in questa categoria le c.d. *frodi carosello*.

fiscalmente l'acquisto. Grazie a questo adempimento il debito iva derivante dall'iscrizione nel registro delle vendite, si compensa con un corrispondente credito iva derivante dall'iscrizione nel registro degli acquisti. L'obbligo di versamento dell'iva sorge, in questo modo, solo al momento della successiva rivendita del bene all'interno dei confini nazionali. Tale rivendita avviene verso un terzo soggetto, anch'esso di natura societaria (C), c.d. *broker* o interponente, nei confronti del quale viene emessa una regolare fattura comprensiva dell'imposta. Attraverso questo articolato meccanismo la società *missing trader*, per un verso incassa l'iva sulla vendita avvenuta verso la società *broker*, per altro verso non versa l'iva che dovrebbe pagare all'Erario in sede di liquidazione periodica o di liquidazione definitiva al momento della presentazione della dichiarazione annuale e scompare. Le società *missing trader*, come risulta da molte indagini condotte sul punto, sono spesso intestate alle c.d. "teste di legno", persone che si prestano a questo genere di operazioni in cambio di un compenso. Infine il *broker* detrae l'imposta sugli acquisti effettuati nei confronti del *missing trader*.

Spesso fanno parte del disegno fraudolento anche altre società (D), c.d. società cuscinetto o filtro, le quali hanno la sola funzione di complicare le indagini e che potrebbero anche non essere a conoscenza dell'illecito.

Il soggetto coordinatore dell'operazione è la società *broker*. Il pagamento della merce è indirettamente effettuato da quest'ultima attraverso le società interposte. La compravendita reale non avviene perciò tra il fornitore comunitario e il *missing trader*, ma tra fornitore e *broker*. Le società interposte sono dunque delle mere "cartiere" e le fatture da queste emesse ad ogni passaggio sono da considerare per operazioni soggettivamente inesistenti.

Accade spesso, nell'ambito di tali sistemi fraudolenti, che la società interponente, alla quale l'iva è stata addebitata a titolo di rivalsa, effettua una cessione intracomunitaria allo stesso fornitore che ha dato origine alla frode oppure ad un altro operatore comunitario e chiede il rimborso dell'iva corrisposta alla cartiera. La procedura trova fondamento nella disciplina transitoria dell'iva comunitaria, secondo la quale le cessioni intracomunitarie non sono imponibili (art. 41, d.l. 331/1993) e la relativa fattura deve "essere numerata a norma dell'art. 21, d.p.r. 633/1972 con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che trattasi di operazione non imponibile o non soggetta all'imposta, con la specificazione della relativa norma" (art. 46, 2° comma, d.l. 331/1993).

A questo punto il soggetto comunitario rivende il bene alla medesima cartiera dando così origine ad un nuovo ciclo della frode con tanto di mancato versamento dell'iva. Da qui il nome di frode "carosello".

4.2 Le varianti

La frode carosello può subire dei cambiamenti con riguardo alla sua struttura base. Il disegno fraudolento può avere successo anche seguendo schemi differenti.

Accade frequentemente, ad esempio, che fornitore ed acquirente (rispettivamente primo ed ultimo anello della “catena”) siano entrambi residenti in Italia e che fra loro si interpongano fittiziamente due o più soggetti.

Qualora la frode sia strutturata in questo modo, avremo un primo passaggio dei beni dal fornitore italiano ad una cartiera comunitaria, un secondo passaggio da quest’ultima ad una cartiera italiana ed infine un terzo passaggio da questa al reale acquirente. Anche se nell’architettura del modello vi sono formalmente quattro soggetti, il rapporto commerciale reale è tra il primo e l’ultimo, l’interposizione degli altri soggetti è volta esclusivamente a non versare l’iva e a complicare le indagini.⁷³

Lo stesso risultato può essere conseguito anche acquistando da un fornitore beneficiario di un regime di esenzione dall’iva o residente a San Marino o da un fornitore nazionale il quale nella dichiarazione d’intenti attesti falsamente la propria qualità di esportatore abituale. Anche qui è necessaria l’interposizione fittizia di una o più società cartiere⁷⁴.

Con riguardo alla falsa attestazione nella dichiarazione d’intenti la Guardia di Finanza sottolinea che *il medesimo effetto viene a prodursi qualora l’interposto, pur non acquistando direttamente da una impresa comunitaria, acquisti da un fornitore nazionale al quale abbia presentato la “dichiarazione d’intento” prevista dall’art. 1, 1° comma, lett. c) del d.l. 746/1983 convertito nella l. n. 17/1984, e cioè il documento che attesta l’intenzione di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell’imposta nel caso in cui dichiararsi di essere “esportatore abituale” così come previsto dall’art. 8, 1° comma, lett. c) del d.p.r. 633/1972, vale a dire operatore che dichiararsi di aver effettuato cessioni all’esportazione, quindi verso paesi extra EU, nei limiti dell’ammontare delle esportazioni effettuate nell’anno precedente. Anche in questo caso, infatti, l’interposto, sul fronte dei suoi acquisti - così come visto per gli “acquisti intracomunitari”, che comportano neutralità dell’iva per via della doppia registrazione - non dovrà assolvere l’iva, con il risultato che nel caso le dichiarazioni d’intento presentate al fornitore italiano siano false beneficerà di una indebita non imponibilità e all’atto di rivendere ad un altro operatore nazionale*

⁷³ P. Storari, *Le frodi intracomunitarie nella prospettiva dell’utilizzatore e le frodi con il regime del margine*, in www.ius.unitn.it, Università di Trento, seminario del 21 marzo 2007.

⁷⁴ G.L. Soana, *I reati tributari*, Milano, 2009, 378.

accumulerà “iva a debito” che, per lo stesso intento fraudolento descritto, si guarderà bene dal versare⁷⁵.

4.3 I principali problemi legati alla diffusione del fenomeno fraudolento

Il danno causato alle casse erariali da una frode così strutturata è corrispondente all’iva che dovrebbe essere pagata sugli acquisti effettuati dal *broker* presso il *missing trader*. Quest’ultimo infatti vende la merce comprensiva di iva alla società che gestisce l’operazione attraverso il meccanismo della rivalsa, ma omette di versarla allo Stato, quindi di fatto l’ammontare dell’imposta rimane nelle casse del *broker*. Il meccanismo consente di trarre in inganno l’Amministrazione finanziaria, la quale crede che debitore d’imposta sia la cartiera, che non verserà mai l’iva, invece del *broker*, che oltretutto beneficerà persino di un indebito credito iva. Autorevole dottrina⁷⁶ parla perciò di un duplice danno per l’Erario, il quale da un lato non incassa l’imposta dovuta dalla cartiera e dall’altro detrae quella addebitata al *broker* interponente.

L’omesso versamento dell’iva da parte della cartiera permette ad ogni acquirente del circuito commerciale l’acquisto di un bene a condizioni molto competitive⁷⁷. Ciò è possibile in quanto il bene sarà gravato dall’imposta in modo parziale in occasione del passaggio nazionale dalla cartiera all’interponente. La cartiera venderà infatti il bene ad un prezzo più basso rispetto a quello a cui ha acquistato il medesimo bene dal fornitore comunitario. L’operazione è sostenibile per il *missing trader* perché, oltre a poter contare sul fatto che in futuro ometterà il versamento dell’iva, probabilmente può fare affidamento sulle riserve accumulate in passato grazie a frodi di questo genere. La base imponibile su cui calcolare l’imposta sarà perciò ridotta.

La conseguenza dell’acquisto a condizioni vantaggiose è che il fenomeno fraudolento in argomento dà luogo ad illeciti concorrenziali, in quanto consente ai soggetti coinvolti di presentarsi sul mercato a condizioni vantaggiose rispetto agli altri operatori.

Si possono individuare tre forme di distorsione della concorrenza: le “intese restrittive della concorrenza”, le “operazioni di concentrazione” e gli “abusi di posizione dominante”. Questi ultimi possono manifestarsi o in “abusi di sfruttamento” o in “abusi di esclusione”.

⁷⁵ I. Caraccioli, *Le frodi carosello in materia di I.V.A.*, in <http://www.consigionazionaleforense.it>.

⁷⁶ F. Tesaurò,

⁷⁷ G.Toma, *La frode carosello nell’IVA*, I, *Risvolti penali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, II, 717.

Una specie di abuso di sfruttamento può essere la condotta tenuta dall'impresa che, sfruttando il proprio potere di mercato, impone prezzi eccessivamente gravosi o pone in essere pratiche discriminatorie nei riguardi dei suoi concorrenti.

Per abuso di esclusione si intendono invece quei comportamenti volti a monopolizzare il mercato estromettendo i concorrenti.

Fra gli abusi di esclusione maggiormente diffusi si annovera la pratica dei c.d. prezzi predatori⁷⁸. Per questi si intendono i prezzi inferiori ai costi sostenuti per ottenere i relativi beni, perciò praticati in condizioni di inefficienza economica. L'impresa che può permettersi di presentarsi sul mercato con questi prezzi vuole evidentemente tagliare fuori quei concorrenti, i quali non disponendo di risorse sufficienti per fronteggiare prezzi di vendita sistematicamente più bassi rispetto ai costi sostenuti, saranno per forza di cose tagliati fuori.

E' evidente, che la pratica di prezzi predatori richiede in ogni caso un sacrificio economico da parte dell'impresa che lo realizza, ma tale sacrificio può ben essere sostenuto se le risorse finanziarie a tal fine necessarie sono conseguite attraverso il compimento di reati tributari, proprio come avviene grazie alla frode carosello. In essa, l'omesso versamento del tributo da parte del *missing trader*, si concilia perfettamente con l'*iter* dell'abuso di esclusione posto in essere tramite la tecnica dei prezzi predatori⁷⁹.

5. Iva ed emissione di fatture per operazioni inesistenti

Nell'ambito della trattazione del fenomeno delle frodi carosello, deve essere necessariamente affrontato un argomento basilare per la comprensione del loro meccanismo di funzionamento: la fatturazione per operazioni inesistenti.

⁷⁸ Sulle posizioni della giurisprudenza e della dottrina in relazione alla legittimazione in capo all'ufficio dell'accertamento tributario di contestare, nel merito, le scelte economiche dell'imprenditore che dovessero apparire antieconomiche o comunque che si rivelassero nel tempo un "cattivo affare", tenuto conto del principio della libertà dell'iniziativa economica privata, ex art. 41 della Costituzione, si veda G.D. Toma, *L'illecito potere di mercato da prezzi predatori tra frodi iva, riciclaggio ed evasione fiscale*, in *Diritto & Diritti, Rivista giuridica elettronica*, 26 marzo 2009, <http://www.diritto.it>.

⁷⁹ Sulle difficoltà volte ad individuare il limite al di sotto del quale i prezzi, correlati ai relativi costi, sono da considerarsi predatori, si veda G.D. Toma, *I prezzi predatori e gli illeciti sottesi*, in *Il "giusto prezzo" tra Stato e mercato*, E. Bani (a cura di), Torino, 2009, (Atti e contributi del Seminario di studi, Pisa, 27 settembre 2008), 433.

L'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72 dispone: "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

Tale disposizione si riferisce a tre diverse fattispecie:

- fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti, perché pur essendo indicate in fattura, non sono mai state effettuate (operazioni oggettivamente inesistenti) o perché sono state poste in essere da soggetti diversi da quelli indicati nel documento come emittente e destinatario (operazioni soggettivamente inesistenti).
- fatture che indicano un addebito d'imposta per operazioni escluse, non imponibili o esenti ovvero che indicano un'aliquota superiore rispetto a quella applicabile alla base imponibile.
- fatture nelle quali la base imponibile risulta maggiore di quella reale (c.d. sovrapposizione).

Come sappiamo, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta per il semplice fatto della sua indicazione in fattura e per l'intero ammontare in essa risultante. A rilevare è semplicemente ciò che risulta dalla fattura, senza che possa essere tenuta in considerazione né l'effettiva esistenza dell'operazione, né il corretto ammontare dell'imposta che sarebbe dovuta.

Le tre fattispecie considerate dal comma 7 dell'art. 21, sono ipotesi nelle quali si verifica uno scollamento tra la "realtà" e la sua "rappresentazione contabile". Il legislatore, nell'attribuire maggiore rilevanza al documento e a ciò che da esso risulta rispetto a ciò che è realmente l'operazione sottostante, ha voluto dare attuazione al principio della "cartolarità" o della "efficacia documentale"⁸⁰.

Secondo un'autorevole dottrina⁸¹, tale norma costituirebbe applicazione, nel nostro ordinamento, dell'art. 203 della Direttiva 2006/112/Ce, che chiude l'elencazione dei debitori d'imposta annoverando fra questi "chiunque indichi tale imposta in fattura".

L'art. 21, comma 7, nel riferirsi a tre situazioni nelle quali si verifica un distacco tra "realtà" e "rappresentazione documentale", non fa alcun riferimento alle cause oggettive o soggettive che hanno determinato tale discordanza, esse non rilevano, ciò che conta è solo il documento ed il suo contenuto⁸².

⁸⁰ Salvini, *Iva e operazioni inesistenti - elementi per una teoria dell'imposta*, ed. provv., Roma, 2002, 50; Logozzo, *L'obbligo di fatturazione nell'Iva*, Milano, 2005, 162.

⁸¹ Basilavecchia, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2004, II, 48.

⁸² Sul punto, cfr. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, 24 ss.; cfr., altresì, Beccaria, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. Dig. It.*, XX, 1975, 488, il quale distingue la fatturazione di operazioni inesistenti simulate, sia in senso assoluto (quando si fattura un'operazione e non se ne effettua alcuna) che relativo (quando si fattura un'operazione ma in realtà se ne effettua un'altra, non soggetta o soggetta ad aliquota inferiore), dalla fatturazione erronea di operazioni inesistenti, come può accadere, ad es., nei casi di fatturazione a persona diversa dall'effettivo

Peraltro secondo la Corte di Cassazione⁸³, la norma presa in considerazione, “non comporta che la medesima disciplina si applichi alle operazioni che il legislatore ha definito esenti, nel senso che la simulazione di un’operazione esente o non imponibile non può far mutare la natura di tale operazione e farla diventare imponibile solo perché simulata”.

È stato poi correttamente osservato⁸⁴ che “sembra logico, e coerente con l’assetto sistematico dell’imposta, definitivamente concludere che la norma contenuta all’art. 21, comma 7, del d.p.r. 633/72 è rivolta a regolare soltanto i casi in cui le operazioni rappresentate in fattura siano qualificate come “imponibili”, siano state esse realmente o meno effettuate [...]. Ogni indagine avente ad oggetto elementi che stanno al di fuori del documento [...] potrà essere utile ad altri fini, quali l’accertamento delle responsabilità penali e la costruzione di presunzioni varie, ma è irrilevante, anzi non consentita, agli effetti della disposizione di che trattasi”.

Se questo è il disposto dell’art. 21, se perciò a rilevare è il “fatto rappresentato” anziché il “fatto reale”, tale norma non sembra coerente col resto della disciplina dell’imposta sul valore aggiunto, disciplina fondata sull’assoggettamento a tributo delle operazioni “realmente effettuate” e sull’applicazione dell’aliquota alla base imponibile “reale”.

Secondo alcuni autori, dato che “l’imposta non è collegata ad un fatto economico, ma ad un illecito”⁸⁵, la natura della norma sarebbe sanzionatoria, perciò l’importo che dovrà essere corrisposto dal cedente o prestatore non sarà dovuto “a titolo d’imposta, bensì essenzialmente sanzionatorio”.

A parte le perplessità espresse sul punto da altra parte della dottrina⁸⁶, il fatto che la norma in esame abbia natura sanzionatoria è espressamente escluso dalla Corte di Giustizia Ce, la quale ha osservato che il fatto che l’imposta sia dovuta per il semplice fatto della sua indicazione in fattura, dal soggetto che ha provveduto all’emissione del documento è altra cosa rispetto all’apparato

cessionario del bene o committente del servizio (errore di persona) oppure in quelli in cui si spediscono merce e fattura a persona diversa dal cliente.

⁸³ Cass., sez. I, 13 dicembre 1996, n. 11141.

⁸⁴ Patanè, *Fatturazioni fittizie - l’art. 21, comma 7, del DPR n. 633/1972*, in *Il Fisco*, 2000, 2342.

⁸⁵ Così, Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, Torino, 2008, 275, nota 67. In tal senso anche Bosello, *L’imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, 53, il quale sottolinea che indicare la fattura quale presupposto dell’obbligazione tributaria porterebbe seri dubbi di legittimità costituzionale in termini di capacità contributiva, sicché è preferibile ritenere che l’imposta sia dovuta a titolo di sanzione. L’Autore, tuttavia, riconosce che tale soluzione “non è del tutto appagante, se non per quanto riguarda il principio di conservazione della norma”.

⁸⁶ Logozzo, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 290, secondo il quale “la tesi della natura meramente sanzionatoria o di sanzione impropria della norma in questione non convince a causa della sua collocazione sistematica nell’ambito degli adempimenti formali relativi all’applicazione dell’imposta: se si fosse trattato effettivamente di una norma sanzionatoria, essa sarebbe stata formulata diversamente e sarebbe stata inserita nell’ambito della disciplina sanzionatoria amministrativa. È evidente che se la disposizione avesse avuto esclusiva o prevalente funzione sanzionatoria, volta a perseguire in via amministrativa l’emissione di fatture a fronte di operazioni inesistenti, allora il legislatore avrebbe previsto anche una sanzione in misura fissa per punire quelle operazioni fittizie intercorse tra le parti, che, per loro natura, non possono essere assoggettate ad Iva perché esenti, non imponibili o escluse. In tal senso si veda anche: Fanelli, *Detraibile l’iva derivante da fatture per operazioni inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2003, 316.

sanzionatorio predisposto dai vari Stati membri al fine di eludere i tentativi fraudolenti messi in pratica con l'emissione di fatture false.

In effetti l'emissione della fattura è momento di centrale importanza nel meccanismo applicativo dell'iva. È per il tramite di questo adempimento che il cedente o prestatore addebita l'imposta a titolo di rivalsa al cessionario o committente, ed è solo col possesso e la registrazione della fattura che quest'ultimo può esercitare il diritto di detrazione⁸⁷.

L'art. 21, comma 7 sarebbe una norma di garanzia per l'Erario, in quanto l'obbligazione nascente dalla fattura tutela il fisco dalla circolazione di un documento che apparentemente legittima il diritto di detrazione per la cifra in esso indicata.

Tuttavia tale norma va inserita nel contesto delle disposizioni che disciplinano l'iva e il suo complesso schema applicativo: infatti se da un lato essa impone che l'imposta sia dovuta sulla base del principio di cartolarità a prescindere dall'esistenza dell'operazione e dalla correttezza dell'ammontare indicato, dall'altro tace sulla questione della detraibilità dell'iva da parte del possessore della fattura.

L'obbligo di rivalsa trova però applicazione, solo se l'operazione fa sorgere il debito d'imposta e solo nella misura prevista *ex lege*.

La somma maggiore, eventualmente apposta dal soggetto emittente sulla fattura, rileva solo ai fini dell'esigibilità. L'unico parametro al quale la legge fa riferimento, nell'obbligare il cedente alla corresponsione dell'imposta e al contempo nell'attribuirgli il diritto di rivalsa, è l'ammontare dell'imposta gravante *ex lege* sull'operazione. Tale ammontare rappresenta il limite del diritto di rivalsa e del diritto dello Stato alla percezione definitiva della maggiore imposta indicata in fattura.

In definitiva, come chiarisce un'autorevole dottrina, la "realtà documentale" non può prevalere sulla "realtà effettuale"⁸⁸. L'imposta erroneamente indicata in fattura, sia in caso di errore dell'emittente che in caso di intento fraudolento di quest'ultimo, non può essere definitivamente dovuta all'erario.

Anche altra parte della dottrina afferma che "il contenuto della fattura non può essere vincolante in assoluto, quando non corrisponda all'operazione"⁸⁹.

5.1 Inesistenza oggettiva ed inesistenza soggettiva

⁸⁷ Cass., 16 luglio 2003, n. 11109; cfr. Corrado, *La fatturazione e la contabilità*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 2001, 435 ss.

⁸⁸ Logozzo, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, cit. 294.

⁸⁹ De Mita, *Principi di diritto tributario*, cit. 395.

Ogni operazione rilevante ai fini iva, può essere considerata la risultante di un elemento oggettivo e di un elemento soggettivo. Come sappiamo l'elemento soggettivo corrisponde con l'esercizio di imprese, arti e professioni, mentre l'elemento oggettivo coincide con le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Perché un'operazione possa rientrare nel campo d'applicazione del tributo, è necessario il concorso di entrambi gli elementi.

L'art. 21, d.p.r. 633/72, dispone al primo comma che “per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura...”. Qualora l'operazione non fosse rilevante ai fini iva, in quanto mancante di uno o di entrambi i presupposti, verrebbe meno il presupposto per l'emissione della fattura.

L'inesistenza soggettiva dell'operazione può manifestarsi in tre modi:

- in primo luogo, la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà può essere attinente al contenuto negoziale dell'atto. Per lo più si tratta di casi in cui vi è divergenza tra l'operazione risultante in fattura e l'operazione realmente effettuata (simulazione relativa). In questi casi si parla di inesistenza in senso giuridico dell'operazione;
- in secondo luogo, la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà può essere assoluta. Tale ipotesi si verifica per lo più in casi di simulazione assoluta, nei quali la fattura viene emessa ma non è stata effettuata alcuna operazione. Si parla in tal caso di inesistenza assoluta;
- in terzo luogo, la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà può riguardare il contenuto economico dell'atto, si avrà ad esempio che l'imponibile risultante dalla fattura è maggiore di quello reale (c.d. “sovrapprestazione”). Tali casi vengono definiti di inesistenza relativa.

In conclusione, possono essere definite operazioni oggettivamente inesistenti, quelle che pur essendo rappresentate in fattura, non sono state effettuate nella realtà.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, si richiede che il soggetto abbia posto in essere l'operazione nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

In virtù del disposto dell'art. 4, secondo comma, d.p.r. 633/72, vige una presunzione assoluta di compimento nell'esercizio dell'attività d'impresa, di tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, realizzate dai soggetti diversi dalle persone fisiche indicati dalla norma stessa.

Rispetto al profilo soggettivo, l'operazione può rivelarsi inesistente in tre ipotesi:

- l'emittente è indicato con un nome falso non corrispondente ad alcun soggetto reale;
- l'emittente non è un soggetto passivo Iva;
- l'emittente, pur essendo reale e soggetto passivo Iva, non è colui che ha effettuato l'operazione indicata in fattura.

Le fatture soggettivamente inesistenti, sono quelle nelle quali è indicata un'operazione esistente ma che va ricondotta a soggetti diversi da quelli indicati nel documento⁹⁰.

Come emerge dalla prima e dalla seconda ipotesi, vi è la possibilità che la fattura non sia emessa da un soggetto passivo iva. Si pone allora il problema di capire se i soggetti emittenti possano essere considerati responsabili *ex art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72*. Un problema analogo si pone peraltro con riguardo all'art. 8, d.lgs. 74/2000. In tale fattispecie, il soggetto attivo del reato di frode fiscale può essere chiunque.

Il riferimento all'emissione della fattura, operato dal settimo comma dell'art. 21, assoggetta a responsabilità per il pagamento dell'imposta il soggetto che materialmente provvede all'emissione, anche se diverso dal soggetto indicato nel documento come emittente. Colui il quale in concreto emette la fattura è poi responsabile anche *ex art. 8, d.lgs. 74/2000*, per emissione di fattura per operazioni inesistenti, ove sia ravvisabile il dolo specifico di consentire l'evasione di terzi.

6. L'onere della prova

Il tema dell'onere della prova può essere rivolto sia all'area delle *operazioni oggettivamente inesistenti*, sia a quella delle *operazioni soggettivamente inesistenti*.

La questione che deve essere risolta riguarda l'individuazione della parte processuale (contribuente o ufficio) su cui gravi tale onere. La giurisprudenza, se per un verso tende ad orientarsi sulla soluzione che vuole come onerato della prova il contribuente⁹¹, dall'altro non fa mancare pronunce nelle quali alcuni adempimenti sono posti a carico dell'Amministrazione⁹².

⁹⁰ In giurisprudenza, vedi Cass., 24 luglio 2009, n. 17377, nella quale si afferma che la nozione di operazione soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesime. L'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione va qualificata, quindi, come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale deve essere versata la relativa imposta ai sensi dell'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72.

⁹¹ Ad. es., Cass., sez. trib., 11 febbraio 2011, n. 3320.

⁹² *Ex multis*, Cass., sez. trib., ord. 6 ottobre 2009, n. 21317, in *Corr. trib.*, 2009, 3542, con nota di A. Marcheselli, *L'onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'Ufficio* (vedasi anche, in commento alla medesima ordinanza, E. Comaschi, *Fatture per operazioni inesistenti: actore non probante, reus absolvitur, retro*, 2011, II, 54, ove viene evidenziato che l'Amministrazione finanziaria è attore sostanziale nel processo tributario e, pertanto, salve le

In effetti, tali oscillazioni giurisprudenziali, sono giustificate dal fatto che entrambe le impostazioni si prestano a critiche⁹³.

Partendo dall'ipotesi in cui l'onere della prova incombe sull'amministrazione, vengono subito in evidenza due possibili osservazioni. In primo luogo, nel caso di specie, l'amministrazione si troverebbe a dover provare l'inesistenza di un'operazione, quindi un fatto negativo. L'obiezione può in realtà essere superata osservando che l'ufficio anziché dimostrare direttamente l'inesistenza, può limitarsi a fornire la prova di alcuni fatti da cui farla derivare.

L'altra obiezione è meno agevole da superare. L'art. 2697 c.c., primo comma, dispone: "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento". Dal disposto di questa norma, parrebbe doversi desumere che l'onere della prova, nel caso di specie incomba sull'Amministrazione finanziaria, la quale vuole far valere in giudizio il suo diritto alla percezione del tributo.

Specularmente, nel caso in cui il contribuente voglia dedurre un costo, dovrà fornire in giudizio la prova del suo diritto alla deduzione.

Anche questa soluzione non è esente da critiche, all'ufficio basterebbe infatti contestare genericamente ogni operazione passiva per far gravare l'onere della prova del diritto alla deduzione sul contribuente. Quest'ultimo, a fronte di una generica contestazione, si troverebbe gravato da un onere della prova specifico estremamente complesso da fornire.

Altro caposaldo da tenere in considerazione è quello della non necessità di prova per i fatti allegati e non contestati.

Data l'importanza del punto, sembra opportuno un approfondimento per capire se effettivamente il contribuente debba dare o meno la prova dell'esistenza dell'operazione che fonda il suo diritto di credito (deduzione o detrazione). A tale questione va data, in generale, risposta affermativa, solo nel caso in cui l'Amministrazione abbia contestato l'esistenza dell'operazione. Si giunge a questa risposta combinando il disposto dell'art. 2697 c.c. e il menzionato principio della *non necessità di prova* per i fatti *allegati ma non contestati*.

Quand'è che la prova richiesta al contribuente può ritenersi fornita? Per rispondere a quest'ultimo interrogativo è possibile ricostruire la questione in due modi.

ipotesi di presunzione legale, è alla medesima devoluto l'assolvimento dell'onere della prova della sussistenza della materia imponibile sottratta all'imposizione); Cass., sez. trib., 21 agosto 2007, n. 17799, in *Data lexis*; Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 27574, *ibidem*, secondo cui l'Amministrazione finanziaria è parte attrice sostanziale nel contenzioso avente ad oggetto il rapporto giuridico d'imposta e, conseguentemente, grava sulla medesima l'onere di dimostrare gli elementi costitutivi della pretesa fiscale fatta valere, ai sensi dell'art. 2697 c.c.; invece, in Cass., sez. trib., 26 marzo 2007, n. 7144, *ibidem*, si afferma che se l'ufficio contesta l'esistenza dell'operazione, il contribuente deve fornire la prova dell'esistenza dell'operazione stessa.

⁹³ A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione I.V.A., carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, cit. 1340.

Secondo la prima ricostruzione, la produzione della fattura e degli adempimenti contabili relativi, sarebbe sufficiente a integrare la prova dell'esistenza dell'operazione.

Nella seconda interpretazione, la fattura e le registrazioni contabili, sarebbero elementi necessari dell'operazione (infatti la mancata emissione o registrazione della fattura comporta l'applicazione delle sanzioni previste) ma non sufficienti a fornire la prova dell'operazione.

Sul punto è possibile fare alcune osservazioni. Va detto in primo luogo che le norme di legge non forniscono direttamente la soluzione all'alternativa posta. L'art. 21, d.p.r. 633/72 (disciplina della fattura), seppur talvolta evocato dalla giurisprudenza a sostegno del suo valore probatorio⁹⁴, non sembra fornire espressamente elementi univoci al riguardo.

Lo stesso può dirsi delle norme contenute negli artt. 25, d.p.r. 633/72 e 1, d.p.r. 100/98, riguardanti la registrazione delle fatture passive affinché possa essere esercitato il diritto di detrazione, le quali non sembrano fare riferimento (almeno non necessariamente) ad un'efficacia probatoria.

Su tale argomento, a una prima lettura, la giurisprudenza non sembra univoca⁹⁵. In realtà il contrasto sulle due interpretazioni contrapposte è più apparente che reale⁹⁶. Le sentenze in materia sembrano partire da almeno tre elementi comuni di cui si deve necessariamente tenere conto:

- 1) il diritto alla detrazione spetta se sono adempiuti gli obblighi formali di documentazione e registrazione;
- 2) il fatto che l'Amministrazione affermi meramente di "non credere" alla documentazione fornita dal contribuente non è sufficiente per il suo disconoscimento;
- 3) qualora l'ufficio porti elementi a sostegno di quanto afferma con riguardo alla non corrispondenza tra fatture presentate e operazioni effettive, il contribuente ha diritto di fornire prove in senso contrario.

6.1 La soluzione al livello della prova

Le sentenze presenti in materia assumono come punto di riferimento la regola dell'onere della prova (art. 2697 c.c.). Se si inquadra in tal maniera la questione vengono però alla luce diversi inconvenienti.

⁹⁴ Cass., sez. trib., 12 dicembre 2005, n. 27341 afferma che la fattura è "documento idoneo a documentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dall'art. 21 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di Iva, che disciplina il contenuto, prescrivendo tra l'altro l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale".

⁹⁵ Cass., sez. trib., 21 agosto 2007, n. 17799. In senso contrario si veda: Cass., sez. trib., 16 dicembre 2011, n. 27198.

⁹⁶ A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione I.V.A., carosello tra onere della prova, inesistenza e ineranza*, cit. 1344.

In primo luogo, va considerato che il problema dell'onere della prova non concerne esclusivamente la prova da fornire in giudizio, ma anche gli oneri di istruttoria, prova e probabilmente motivazione che dovranno essere assolti nel corso del processo amministrativo tributario. L'accertamento tributario si caratterizza infatti per essere necessariamente una procedura amministrativa che solo eventualmente sarà destinata a sfociare in un giudizio vero e proprio. Nell'ambito di tale fase, la prova che eventualmente ci si dovrà preoccupare di fornire in giudizio, occupa un posto secondario rispetto all'istruttoria amministrativa.

La giurisprudenza, in secondo luogo, si riferisce alla questione dell'onere della prova ritenendo che questo gravi su una parte o sull'altra, a seconda del materiale probatorio raccolto. Ci si accorge così che il principio posto dall'art. 2697 è destinato a combinarsi con quello di *vicinanza della prova*, il quale prevede che l'onere della prova venga attribuito alla parte che la può fornire più agevolmente⁹⁷.

Le interpretazione giurisprudenziali si muovono però su piani diversi rispetto a quello di tali principi.

Innanzitutto quello della prova. Se si ritiene che la fattura costituisca prova dell'operazione passiva, conseguentemente sarà possibile ritenere che dovrà essere l'Ufficio a dimostrare la fittizietà dell'operazione⁹⁸. Qualora tale onere venga assolto, l'onere della prova che ricadrà di rimbalzo in capo al contribuente non potrà essere considerato un onere di prova contraria in senso tecnico. Il giudice potrà infatti smontare e non ritenere valida la prova fornita dall'Amministrazione anche in assenza di attività difensiva o di allegazione da parte del contribuente. Onere di prova contraria in senso tecnico ricadente in capo al contribuente significa che per quest'ultimo, nel momento in cui l'Ufficio ha fornito la prova della sua pretesa, la situazione processuale è tale per cui o *allarga l'area dei fatti da tenere in conto* o perde la causa.

In definitiva, sulla base del materiale istruttorio acquisito diligentemente dall'Ufficio, può essere quasi certo che l'operazione sia inesistente o, per lo meno, può essere insufficientemente probabile che l'operazione sia esistente. Il contribuente tuttavia, ha la possibilità, allegando altri fatti di far pendere nuovamente l'ago della bilancia a suo favore. È di centrale importanza in materia processuale il principio che vuole lo *standard* di plausibilità come un valore dipendente dagli elementi acquisiti dalle parti. Ciò vale tanto più in un processo come quello tributario che deve coordinarsi con i risultati dell'istruttoria amministrativa.

⁹⁷ "La Corte ha ripartito il peso della prova facendo espresso riferimento al principio della riferibilità, o vicinanza, o disponibilità del mezzo (è più facile al debitore dimostrare il fatto positivo di avere adempiuto che non al creditore di dimostrare l'opposto fatto negativo); principio riconducibile all'art. 24 Cost., che connette al diritto di azione in giudizio il divieto di interpretare la legge in modo da renderne impossibile o troppo difficile l'esercizio (Corte cost. 21 aprile 2000 n. 114.)" Così si è espressa Cass., sez. un., 10 gennaio 2006, n. 141.

⁹⁸ In tal senso: Cass., sez. trib., 11 giugno 2008, n. 15395.

6.2 Onere di allegazione e di contestazione specifica e argomentata

Qualora si ritenga che la fattura non costituisca prova dell'esistenza dell'operazione, nel momento in cui tale esistenza viene contestata, l'onere della prova del contribuente si riepande. La contestazione effettuata dall'Amministrazione non può tuttavia essere generica ed immotivata, occorre una *contestazione specifica e argomentata*.

Si tratta di un onere con importanti risvolti, prima di tutto pratici, dato che evita di far ricadere in capo al contribuente oneri eccessivi ed irragionevoli, come accadrebbe ad esempio, nel caso in cui all'Ufficio fosse consentita la contestazione generica di tutte le operazioni passive. Ma tale importanza si rivela anche sul piano teorico dato che, in primo luogo, la contestazione argomentata può essere considerata, sul piano probatorio, come un prolungamento in sede processuale dei poteri spettanti all'Ufficio nella fase istruttoria. In secondo luogo, su un piano più generale, essa costituirebbe esplicitazione del principio di *buona fede processuale*.

Sotto il primo profilo, l'orientamento in questione vorrebbe che l'Amministrazione, proprio perché in possesso di penetranti ed incisivi poteri istruttori, debba attivarsi sul piano amministrativo per predisporre una *minima istruttoria diligente*.

Sotto il secondo profilo, l'onere di contestazione specifica e argomentata costituirebbe esplicitazione del principio di buona fede in quanto evita al contribuente un pregiudizio irragionevole. Tale onere costituirebbe una garanzia per la controparte dell'Amministrazione molto più efficace rispetto alla responsabilità per le spese processuali.

7. Strategia di contrasto alle frodi carousel: la responsabilità del cessionario ex art. 60 bis

Come visto in precedenza, le frodi carousel possono essere strutturate in diversi modi, ma un elemento che le accomuna qualunque sia la loro articolazione è che nella circolazione di un bene si ha l'interposizione di un soggetto che sistematicamente non verserà l'iva dovuta sull'operazione. Tale soggetto si renderà poi irreperibile o non aggredibile in sede di riscossione, scomparirà o provvederà in modo da occultare i propri beni. A parte il ruolo centrale, svolto da questo soggetto,

per il funzionamento della frode, questi potrà permettersi, non versando l'iva, di praticare sul mercato prezzi inferiori a quelli dei concorrenti.

Vista la forte caratterizzazione internazionale che connota tali fenomeni, è evidente la necessità di attuare una cooperazione tra Amministrazioni fiscali dei vari Paesi. A parte questo punto, che verrà trattato più avanti, ci si occuperà qui di esporre le direzioni in cui si è mossa la giurisprudenza, comunitaria e nazionale e il legislatore, in un ottica di contrasto alle frodi carosello.

La prima via è quella del disconoscimento del diritto di detrazione dell'iva all'operatore finale. L'Amministrazione fiscale, di regola, qualifica gli acquisti conclusi a prezzo di vantaggio dall'ultimo anello della catena fraudolenta come operazioni soggettivamente inesistenti⁹⁹. In tal modo l'acquirente finale, oltre a non poter esercitare il diritto di detrazione dell'iva corrisposta a titolo di rivalsa, sarà destinatario delle relative sanzioni e dovrà altresì corrispondere gli interessi. Tale ipotesi, se per un verso può essere ritenuta la strada più rapida percorribile dall'Agenzia delle entrate per neutralizzare gli effetti della frode, per altro verso appare largamente iniqua ed eccessivamente punitiva per l'operatore finale, il quale non ha conseguito, per mezzo del meccanismo fraudolento, ulteriori vantaggi rispetto al prezzo favorevole pagato per la merce¹⁰⁰.

D'altro canto, se questa è la strategia di contrasto adottata dall'Amministrazione, l'operatore finale potrà difendersi in giudizio fornendo la prova della sua buona fede e la sua conseguente estraneità al meccanismo fraudolento architettato e messo in pratica da altri soggetti. Se l'acquirente riuscirà a fornire questa prova, potrà esercitare il diritto di detrazione e l'Erario sopporterà definitivamente il danno corrispondente all'ammontare dell'iva incassata e non versata dai reali frodatori che si saranno, nel frattempo, resi irreperibili. Anche tale situazione presenta delle criticità: qualora la buona fede del destinatario finale della merce fosse accertata, egli conseguirebbe infatti l'indebito vantaggio costituito dall'acquisto sottocosto e l'Amministrazione perderebbe definitivamente le speranze di recuperare l'imposta evasa.

La contestazione della detrazione dell'iva in caso di acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato, risulta pertanto una strategia insoddisfacente in entrambe le ipotesi: può certamente essere ritenuta iniqua in caso di vittoria in giudizio dell'Agenzia delle entrate, così come sarà eccessivamente vantaggiosa per l'ultimo acquirente, oltreché dannosa per le casse erariali, nel caso in cui risulti provata la buona fede di quest'ultimo.

⁹⁹ L'inesistenza non può che essere di tipo soggettivo, in quanto la merce è stata effettivamente venduta.

¹⁰⁰ La circostanza che la sanzione inferta all'acquirente finale sia in questo caso eccessiva è supportata da un'autorevole dottrina: "Si tratta di un comportamento eccessivamente punitivo a carico di un soggetto che, in fin dei conti, ha effettivamente comprato le merci fatturate, per le quali non ha intascato una lira di nero, ma solo spuntato un prezzo di favore". E. Covino, *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, in *Dialoghi Tributari*, 4/2011, 422.

Una soluzione percorribile, che sembra integrare un compromesso accettabile fra le due strade sopra evidenziate, è stata offerta dalla normativa comunitaria. L'art. 21, par. 3, Dir. 77/388/CEE (VI direttiva Iva), dispone che “gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore d'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta”. In attuazione di tale principio, il legislatore italiano ha introdotto nel d.p.r. 633/72, l'art. 60 *bis*. Tale norma prevede che:

“Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni¹⁰¹ per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.

In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.

L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta”.

Il presupposto della responsabilità solidale del cessionario, per il versamento dell'imposta non corrisposta dal cedente, è l'inferiorità del prezzo di vendita concordato al c.d. valore normale.

L'art. 60 *bis*, non ritiene che il rapporto intercorrente tra cedente e cessionario sia simulato, e perciò inesistente dal punto di vista soggettivo; se la responsabilità solidale viene in essere nell'ipotesi “di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale”, appare logico che “la norma non prospetta alcun rapporto soggettivamente fasullo tra venditore ed acquirente e quindi fra emittente della fattura e suo destinatario, poiché, in tali casi il rapporto commerciale non viene configurato come simulato, ma è prospettato invece come rapporto vero e reale, al punto che la norma non prevede alcuna indetraibilità dell'iva da parte del cessionario, che può dunque detrarla pienamente”¹⁰².

È importante analizzare l'art 60 *bis* sotto il profilo della prova. Se il cedente non ha provveduto al versamento dell'imposta, una volta accertato che oggetto della compravendita siano beni rientranti nelle categorie previste dai decreti ministeriali e che il prezzo corrisposto sia inferiore al c.d. valore normale, scatta la responsabilità solidale del cessionario. Quest'ultimo, per liberarsi dalla solidarietà, deve provare alternativamente o che la vendita sottocosto è giustificata, ad esempio da

¹⁰¹ Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il Decreto Ministeriale del 22 dicembre 2005, ha stabilito che la responsabilità solidale opera per le cessioni aventi ad oggetto le seguenti categorie di beni: autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; prodotti di telefonia e loro accessori; personal computer, componenti e accessori; animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

¹⁰² Così i giudici di merito, nella sentenza della Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, Sez. I, Sent. 9 marzo 2007, n. 111 – Pres. e Rel. Crotti.

particolari ragioni commerciali che lo hanno indotto a praticare un prezzo favorevole, o che il mancato pagamento è dovuto a fattori sopravvenuti che non potevano essere previsti al momento della conclusione del contratto.

Appare discutibile l'esclusione, da parte del terzo comma dell'art. 60 *bis*, della prova presuntiva, essendo quanto meno improbabile che da un documento risultino direttamente le ragioni della determinazione del prezzo. Sembra opportuno ritenere che i fattori che hanno concorso alla determinazione del corrispettivo possano anche presumersi, purché da fatti risultanti da documenti.

7.1 La responsabilità solidale ex art. 60 bis come possibile soluzione di compromesso

La responsabilità solidale per l'acquirente finale della merce, che scatta in virtù dell'applicazione dell'art. 60 *bis*, senza l'aggiunta delle sanzioni e degli interessi, sembra rappresentare una soluzione equilibrata: l'acquirente "incauto" sarà obbligato a corrispondere all'Erario l'iva incassata dal *missing trader*, ma non gli verranno inferte ulteriori sanzioni.

Proprio perché rappresenta un adeguato punto d'incontro fra la tutela delle casse erariali e quella dei diritti del contribuente, la soluzione offerta dall'applicazione della responsabilità delineata dall'art. 60 *bis*, può considerarsi valida, secondo un'autorevole dottrina¹⁰³, anche in ipotesi non rientranti nell'elenco merceologico predisposto dal Ministero.

Nel caso in cui il destinatario finale dei beni sia in perfetta buona fede e nel caso in cui la merce oggetto di compravendita non rientri nell'elenco rappresentato nel decreto ministeriale, egli non chiederà per certo che venga applicato l'art. 60 *bis*. Al contrario, colui il quale pone in essere una compravendita il cui oggetto rientra nell'elenco del Ministero, è in ogni caso soggetto a rischio, a prescindere da qualsiasi considerazione sull'affidabilità della controparte contrattuale. L'art. 60 *bis* può risultare utile in un'ottica di contrasto a fenomeni fraudolenti basati sull'interposizione fittizia di soggetti che omettono il versamento dell'iva, nella misura in cui il principio in esso contenuto possa trovare applicazione oltre i confini delimitati dalle tabelle merceologiche, a patto che sia concretamente prospettabile l'ipotesi che la controparte fosse coinvolta in una frode.

La *ratio* della redazione dell'elenco dei beni "sospetti" operata dal Ministero è evidentemente quella di tutelare gli acquirenti di buona fede, evitando che il meccanismo della solidarietà possa

¹⁰³ E. Covino, *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, cit. 423: "La previsione sulla responsabilità solidale rappresenta quindi una soluzione "di sistema" valida anche al di fuori dell'elenco merceologico fornito dal Ministero, almeno per tutti i casi in cui all'acquirente un dubbio sulla ragione del prezzo basso doveva pur venire. Si potrebbero in tal modo sistemare una serie di "partite aperte", in cui non risultano - e sono economicamente inverosimili - attribuzioni occulte al compratore delle risorse sottratte al Fisco".

trovare applicazione indifferentemente per qualsiasi tipo di prodotto, ipotesi che costituirebbe un notevole ostacolo alla libera circolazione delle merci oltre ad essere profondamente ingiusto per coloro che si troverebbero a dover versare in solido col venditore, un'imposta della quale non sono debitori per un illecito commesso da quest'ultimo. All'acquirente potrà essere legittimamente richiesta una maggiore attenzione, quando il bene oggetto d'acquisto rientri in una delle categorie individuate dal decreto ministeriale.

La prospettiva cambia se ci si muove fra le ipotesi di "incauto acquisto", cioè in quei casi nei quali il cedente omette il versamento dell'iva e le circostanze erano tali da far insorgere, in un cessionario di buona fede, qualche dubbio sulle ragioni di un prezzo così conveniente. In tali eventualità l'applicazione "in un'ottica conciliativa"¹⁰⁴ della responsabilità solidale di cui all'art. 60 *bis*, anche se il caso esula dalle categorie elencate nelle tabelle merceologiche, appare sensata e corretta.

Se tale soluzione, come detto, può essere considerata alla stregua di un compromesso soddisfacente, in quanto per un verso assicura all'Erario il recupero dell'imposta incassata e non corrisposta dal *missing trader* e per l'altro costituisce una sanzione equilibrata per il compratore finale, il quale sarà solidalmente responsabile per il versamento dell'iva ma non dovrà corrispondere gli interessi né sarà destinatario di sanzioni, nella prassi gli Uffici sono piuttosto restii ad applicarla.

Il motivo di questa diffusa ritrosia a far riferimento all'art. 60 *bis* è da ricercare nei problemi di competenza territoriale sollevati dalla presenza della figura del *missing trader*. Il destinatario finale delle merci, dovrebbe infatti essere coinvolto nella causa dall'Ufficio territorialmente competente per il domicilio del soggetto interposto. Al riguardo parte della dottrina¹⁰⁵ ha efficacemente fatto notare come sia decisamente più agevole partire dall'ultimo anello della catena fraudolenta, cioè dal soggetto rintracciabile, piuttosto che dai soggetti che pur costituendo il fulcro delle operazioni fraudolente in esame, scompaiono rendendosi pertanto irreperibili. Va poi considerato che se anche si riuscisse a rintracciarli, i soggetti interposti che incassano l'iva e non la versano, sono quasi sempre sprovvisti di sostanza economica, perciò non si riuscirebbe in ogni caso a recuperare alcunché.

Tale *modus operandi*, non viene tuttavia abbandonato neanche quando ad omettere il versamento dell'imposta è un soggetto reale e patrimonialmente consistente, in quanto l'Amministrazione è solita procedere contro il soggetto che in concreto utilizza le fatture. Alla base degli avvisi di accertamento in materia di frodi all'iva sta perciò quasi sempre una "contestazione da abuso del

¹⁰⁴ E. Covino, *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, cit. 423.

¹⁰⁵ E. Covino - R. Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in *Dialoghi Tributarî*, 4/2012.

diritto alla detrazione”¹⁰⁶. Le conseguenze derivanti da tale contestazione sono, oltre alla corresponsione dell’iva che l’Erario non ha incassato, le sanzioni dovute all’illegittimità della detrazione e quelle per l’indicazione, nella dichiarazione iva, di un importo minore rispetto a quello realmente dovuto.

Il carico sanzionatorio che ne risulta appare decisamente sproporzionato se si considera che l’acquirente finale si è limitato a detrarre l’importo di una fattura emessa per merce che ha effettivamente ricevuto e per la quale ha pagato un corrispettivo, anche se più basso del solito, al venditore risultante dal documento.

Il profilo da ultimo rilevato non è l’unico a presentare delle criticità, qualora il fornitore fosse infatti un soggetto reale dal punto di vista giuridico ed economico, lo Stato potrebbe incassare due volte un’imposta il cui pagamento è stato omesso solo una volta: un primo recupero si avrebbe presso il cessionario che non ha versato l’iva incassata a titolo di rivalsa e un secondo presso il destinatario finale per indebita detrazione da “abuso del diritto”. Anche questo secondo inconveniente non troverebbe spazio se si applicasse la responsabilità di cui all’art. 60 *bis*, per l’evidente motivo che, trattandosi di responsabilità solidale, il pagamento di una parte libererebbe automaticamente le altre.

La circostanza che l’art. 60 *bis*, in casi di questo genere non venga applicato, nonostante rappresenti, come detto, una soluzione più che sensata, è dovuta al fatto che tale norma “passa attraverso una responsabilità solidale col debito tributario di un soggetto fantasma”¹⁰⁷. In casi di questo genere, la via più semplice da seguire per l’Amministrazione è di asserire che una determinata fattura emessa da Tizio doveva essere emessa da Caio, il quale è pertanto responsabile di “omessa fatturazione”. In tal modo l’Ufficio riempirà verbali su verbali di adempimenti omessi, solo perché effettuati da un altro soggetto. Tale *modus operandi* consente indubbiamente all’Amministrazione di risparmiare tempo e fatica: la contestazione di un’operazione effettiva, in quanto emessa dal soggetto “sbagliato”, è attività che non richiede di certo un gran lavoro, soprattutto se messa a confronto con l’attività di chi deve ricercare le operazioni a fronte delle quali non è stata omessa fattura, o le fatture oggettivamente false.

A fare le spese di tutto ciò è l’acquirente finale, il quale dopo aver intrattenuto rapporti commerciali con un intermediario, che non sapeva essere un *missing trader*, del tutto legittimamente aveva intenzione di detrarsi l’iva a questi pagata a titolo di rivalsa.

¹⁰⁶ E. Covino - R. Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, cit.

¹⁰⁷ E. Covino - R. Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, cit.

8. Contrasto delle frodi carosello in ottica penale

Per far fronte all'allarmante diffusione del fenomeno delle frodi carosello sono stati innanzitutto potenziati notevolmente gli strumenti di indagine e di accertamento dell'Amministrazione. Ad esempio, a tal fine, il D.M. 22 dicembre 2005 ha reso operativo l'art 60 *bis* del d.p.r. 633/1972, il quale individua una serie di beni, i quali, se negoziati a prezzi inferiori al valore normale, fanno scattare la responsabilità solidale del *broker* interponente e del *missing trader* interposto per mancato versamento dell'imposta. Si è poi tentato di far fronte alla diffusione del fenomeno delle frodi carosello tramite lo strumento della repressione penale¹⁰⁸.

Come sappiamo, lo schema che nella prassi viene utilizzato con maggiore frequenza è quello caratterizzato dall'accordo di tre soggetti: un fornitore, residente in un paese comunitario diverso dall'Italia, un primo cessionario interposto (c.d. *missing trader*) ed un cessionario effettivo interponente (c.d. *broker*) entrambi residenti in Italia.

Secondo questo schema, il contratto reale intercorre tra il fornitore e il *broker*, quest'ultimo fornisce i fondi mentre il fornitore, subito prima di inviare la merce, fa un'offerta al *missing trader*, ricevendo la sua accettazione, negli stessi termini del contratto concluso con il *broker*. Il contratto reale è così dissimulato.

Come ritenuto dalla Cassazione (Sezione III penale, sentenze n. 1476/2006 e n. 13244/2006), anche nel caso della riconducibilità al medesimo soggetto delle società *missing trader* e *broker*, viene integrato lo schema dell'art. 8 d.lgs. 74/2000 (emissione di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti) e sussiste "l'intersoggettività richiesta per integrare il fine di assicurare a terzi l'evasione"¹⁰⁹.

L'elemento fondamentale attorno a cui ruota il meccanismo della frode carosello è rappresentato dall'omesso versamento dell'imposta da parte del *missing trader*. In primo luogo perché, senza tale elemento l'operazione non è complessivamente vantaggiosa, in quanto all'acquisto da parte della società *broker* di beni o servizi a prezzi vantaggiosi, corrisponde una vendita sottocosto da parte della società interposta. Inoltre, se viene meno l'omesso versamento dell'imposta viene a mancare anche l'evasione fiscale, in quanto alla detrazione effettuata dall'interponente, corrisponde il versamento corrisposto dal *missing trader*.

¹⁰⁸ Per una diffusa panoramica in tema, G.Toma, *La frode carosello nell'IVA*, I, *Risvolti penali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, II, 715 ss.; I. Caraccioli, *Omesso versamento I.V.A., frodi carosello e concorso di persone*, in *Fisco*, 2006, 4877 ss.; Id., *Interposizione e norme antifrodi in materia di iva: profili penali*, in *Fisco*, 2006, 2156 ss.; *Le frodi carosello in materia di I.V.A.*, in <http://www.consiglionazionaleforense.it>.

¹⁰⁹ G. Izzo, *Strategie di contrasto delle frodi carosello*, in *Fisco*, 2006, n. 40, p. 6167.

8.1 Le misure predisposte dal legislatore e gli sforzi interpretativi della giurisprudenza

Non è presente, nel novero dei reati tributari, una fattispecie che si occupi specificamente delle frodi carosello. Parte della dottrina si augura che il legislatore agisca ed introduca uno specifico ed autonomo reato al fine di colpire più agevolmente la frode¹¹⁰.

Non sono mancati peraltro interventi volti ad affrontare la questione tanto da parte del legislatore che della giurisprudenza.

La fonte alla quale fare riferimento in materia è il d.lgs. 74/2000.

In primo luogo è stato introdotto¹¹¹ l'art. 10-ter, rubricato "omesso versamento di IVA", il quale richiamando l'art. 10-bis, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni, sempre che l'importo evaso sia superiore a cinquantamila euro, "chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo". Tale fattispecie di reato è contestabile alla cartiera assieme a quella di cui all'art. 8, rubricato "Emissione di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti".

In secondo luogo, sono ora imputabili all'acquirente nazionale le fattispecie di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti" di cui all'art. 2, e "l'indebita compensazione" di cui all'art. 10-quater.

La giurisprudenza ha tentato di ricondurre le condotte delle frodi carosello e in generale quelle delle diverse frodi realizzate mediante omesso versamento iva, ad altre fattispecie tipiche. Nei casi di cui agli artt. 2 e 8, tali sforzi interpretativi hanno avuto successo.

In altri casi i dubbi restano difficili da superare, si veda ad esempio l'ipotesi del concorso formale tra frode carosello e truffa ai danni dello Stato, *ex art. 640, 2° comma, n.1) c.p.*

Con qualche difficoltà è stato infine accertato che vi può essere compatibilità tra l'Associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p. e i delitti-scopo di cui agli artt. 2 e 8.

Nella frode carosello può poi trovare applicazione anche la confisca per equivalente, tanto con riguardo all'art. 1, 143° comma, l. 146/2007, quanto all'art. 11, l. 146/2006. La misura cautelare prevista da tale ultima norma, è applicabile ai c.d. "reati transnazionali", i cui connotati sono facilmente riscontrabili anche nella frode in argomento.

8.2 La fattura emessa dal fornitore comunitario nei confronti del missing trader. Rapporto tra la fattura e le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, d.lgs. 74 del 2000

¹¹⁰ I. Caraccioli, *Contro le frodi carosello una figura autonoma di reato*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 dicembre 2007, 35.

²¹ Dal 7° comma dell'art. 35, d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

Se facciamo riferimento alla frode carosello nella sua struttura ordinaria (*supra, sub § 1*), vengono in considerazione due momenti in cui è possibile scindere l'operazione.

In primo luogo il momento di emissione della prima fattura, quella emessa dal fornitore comunitario al *missing trader*. Tale fattura è da considerare soggettivamente falsa ai sensi dell'art. 1, lett. a) del d.lgs 74/2000, in quanto il cessionario in essa indicato, non è il reale cessionario bensì la cartiera interposta.

Tale norma dispone infatti che “per fatture o altre operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.

Come fatto notare da dottrina¹¹² occupatasi *ex professo* della questione, supportata dalla giurisprudenza¹¹³, la fattura emessa dall'operatore comunitario nei confronti dell'interposto italiano, se considerata in sé e per sé, probabilmente non assume rilevanza penale con riguardo alla fattispecie di cui all'art. 2, per mancanza dell'elemento soggettivo.

Tale norma infatti, al primo comma punisce “con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi”.

Ed è proprio il “fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto” che viene meno se osserviamo l'operazione senza considerare il contesto fraudolento nel quale è inserita.

Il soggetto interposto, che sarebbe soggetto attivo del reato di cui all'art. 2, non pone in essere, con il mezzo di una fattura soggettivamente inesistente, una condotta idonea a realizzare un'evasione propria. Semmai la sua interposizione è preordinata a permettere l'evasione del reale cessionario, sia pure a seguito dell'emissione di una seconda fattura.

Inoltre il reato di cui all'art. 2, secondo una consolidata ed incontrastata opinione¹¹⁴, ha natura istantanea e il momento in cui si perfeziona è quello della presentazione della dichiarazione annuale. Tuttavia la cartiera, essendo stata creata al fine di non rispettare gli obblighi tributari, non

¹¹² G.L. Soana, *I reati tributari*, cit., 378 ss.

¹¹³ Cass. Sez. III pen. (pres. Acquarone), 26 aprile 1999, n. 5285, in banca dati *il fisco video*, secondo cui ad integrazione del reato di frode fiscale - sia pur riconducibile all'abrogata disciplina, ex art. 4, l. n. 516 del 1982 - è sufficiente ma anche *necessario il dolo specifico di evadere il Fisco*, essendo irrilevante la presenza di altri scopi. In particolare i giudici di vertice fanno riferimento all'impugnata sentenza del 2 giugno del 1998 della Corte d'Appello di Palermo, criticandola, poiché i giudicanti del merito, al fine di ritenere realizzato il contestato reato di frode fiscale, hanno ritenuto che il delitto non richiederebbe il fine di frodare il Fisco, essendo *sufficiente che l'agente abbia coscienza e volontà di emettere o utilizzare fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti*. I Supremi giudici rigettano tale posizione e l'orientamento a cui esso è ispirato.

¹¹⁴ A. Traversi - S. Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Giuffrè, 2000, 179.

presenterà alcuna dichiarazione, facendo così venire meno anche l'elemento oggettivo della fattispecie¹¹⁵.

La dottrina¹¹⁶ ritiene invece che la condotta del fornitore comunitario, che emette la fattura nei confronti della cartiera italiana, integri la fattispecie di cui all'art. 8, sia sotto il profilo dell'elemento oggettivo, sia sotto quello dell'elemento soggettivo.

Tale norma, rubricata "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", prevede al primo comma che "è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

La fattura emessa nei confronti della cartiera è soggettivamente inesistente, in quanto il cessionario da essa indicato è un soggetto diverso da quello effettivo.

La fattispecie delittuosa di cui all'art. 8 è punita solo se posta in essere a titolo di dolo specifico. Devono perciò sussistere nel soggetto attivo (il fornitore comunitario), la coscienza e la volontà, insite nell'operazione fraudolenta, di realizzare la condotta tipica, ossia di "consentire a terzi l'evasione delle imposte".

La circostanza che l'operazione si realizzi in un contesto internazionale, complica le indagini ai fini dell'accertamento dell'elemento soggettivo ed implica necessariamente il ricorso agli strumenti di cooperazione giudiziaria internazionale.

Accade frequentemente infatti, che la condotta del cedente comunitario non risulti punibile ai sensi della normativa italiana (artt. 6 ss. c.p.), in quanto relativa ad una fattispecie di reato commesso all'estero probabilmente da soggetto straniero¹¹⁷.

Non mancano tuttavia pronunce giurisprudenziali in senso contrario, si veda ad esempio, Tribunale di Lecce (G.i.p. Liguori), 13 giugno 2001 (ord.), n. 45, secondo cui *in ordine alle condotte di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, poste in essere dalle cosiddette "cartiere", sussiste l'ipotesi di concorso nel delitto oggi punito dall'art. 8 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, anche da parte di coloro che, in qualità di "fornitori comunitari" o di gestori di fatto delle aziende fittiziamente interposte, previo accordo con gli amministratori delle cartiere stesse, abbiano arrecato un contributo causale, attraverso l'emissione della fattura di vendita intracomunitaria e della lettera di vettura internazionale o con la "gestione di fatto" dell'azienda "inesistente", indispensabile per la consumazione del reato, secondo lo schema della compartecipazione criminosa.*

¹¹⁵ G.L. Soana, *Profili penali dell'evasione da riscossione nell'iva ovvero nelle cd. "frodi carosello"*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 815.

¹¹⁶ G.L. Soana, *I reati tributari*, cit. 380.

¹¹⁷ G.L. Soana, *I reati tributari*, cit., 380.

Viene in considerazione a tal riguardo l'art. 9¹¹⁸, rubricato: "Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", il quale istituisce una deroga all'art. 110 c.p. disponendo che:

- a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;
- b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8".

Perciò la condotta del fornitore comunitario, concorrerà alternativamente con la fattispecie di cui all'art. 8, integrata dalla cartiera, o con quella di cui all'art. 2, integrata dal *broker*.

La Cassazione, con la sentenza 27/2000, si è mossa in questa direzione affermando che agli effetti dell'applicazione dell'art. 9 e nel rispetto del principio del *ne bis in idem* sostanziale, lo stesso intermediario non potrà "considerarsi concorrente in entrambi i reati ma, a seconda dei casi concreti, in una delle due distinte ipotesi".

8.3 Il rapporto tra l'art. 10 c.p. e la fattispecie di cui all'art. 8, d.lgs, 74 del 2000.

L'art. 10 c.p. dispone che: "Lo straniero, che, fuori dei casi indicati negli articoli 7 e 8, commette in territorio estero, a danno dello Stato o di un cittadino, un delitto per il quale la legge italiana stabilisce la pena di morte o l'ergastolo, o la reclusione non inferiore nel minimo a un anno, è punito secondo la legge medesima, sempre che si trovi nel territorio dello Stato, e vi sia richiesta del ministro della giustizia, ovvero istanza o querela della persona offesa".

Tale fattispecie si realizza nel momento in cui, date le condizioni dell'art. 10 c.p., il fornitore comunitario, soggetto straniero, emette la fattura inesistente ed integrante la fattispecie di cui all'art. 8.

¹¹⁸ La relazione governativa al d.lgs. 74/2000, in banca dati il *fiscovideo*, precisa: *Per quanto attiene all'emittente, la previsione mira a rendere inequivoca una soluzione comunque già ricavabile dai principi: essendo, infatti, l'emissione punita autonomamente ed "a monte", a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore, ammettere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione che di concorso in quello di dichiarazione fraudolenta significherebbe, in sostanza, punirlo due volte per il medesimo fatto. Diversamente, per quel che riguarda l'utilizzatore, la disposizione partecipa alla logica secondo cui si vuole ancorare comunque la punibilità al momento della dichiarazione, evitando un'indiretta "resurrezione" del "reato prodromico". In riferimento, poi, al caso in cui tra emittente ed utilizzatore si collochi un "intermediario", il quale funga da tramite per il "collocamento" o l'ottenimento della falsa fattura, egualmente si è escluso che tale soggetto possa essere considerato concorrente in entrambi i reati.*

8.4 La fattura emessa dal missing trader nei confronti del broker. Rapporto tra la fattura e le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, d. lgs. 74 del 2000

Secondo parte della dottrina¹¹⁹, nel caso della seconda fattura, emessa dal *missing trader* nei confronti del *broker*, sarebbero prospettabili responsabilità penali in capo a ciascun soggetto della frode.

Tale fattura si riferisce ad un'operazione inesistente sia dal punto di vista soggettivo che da quello oggettivo. L'operazione in essa descritta è infatti del tutto fittizia. Essa non si è verificata né tra le parti in essa indicate né tra altri soggetti, in quanto mancano sia la cessione del bene sia il versamento del corrispettivo. Qualora invece si ritenga che l'operazione descritta in fattura sia realmente avvenuta, perché sarebbe quella intervenuta tra operatore comunitario ed effettivo acquirente nazionale, essa rileverebbe comunque sotto il profilo penale, in quanto l'operazione sarebbe soggettivamente inesistente.

Come emerge dall'esame del *modus operandi* tenuto dalla Guardia di Finanza, le fatture sono ritenute soggettivamente inesistenti anche nel caso in cui le merci risultano provenire direttamente dal fornitore comunitario e il *missing trader* partecipi in modo solo marginale all'operazione (ad es. rendendosi disponibile per il trasporto dei beni oppure conservando la merce per pochissimo tempo).

Come detto in precedenza (vedi *supra* § ..), la fattispecie delittuosa di cui all'art. 8 è integrata, se l'emittente persegue il fine di consentire l'evasione di terzi.

La cartiera, emettendo la fattura soggettivamente falsa, permette al *broker* di conseguire almeno tre illeciti vantaggi. Innanzitutto, l'acquisto di un bene a un prezzo inferiore a quello di mercato. In secondo luogo, l'illecita deduzione del costo d'acquisto del bene e di conseguenza, un abbattimento della base imponibile sulla quale verrà applicata l'aliquota relativa alle imposte sui redditi. In terzo luogo, la maturazione di un inesistente credito fiscale ai fini iva.

Il dolo richiesto perché sia integrata la fattispecie di cui all'art. 8, è quello specifico volto a consentire l'evasione di terzi soggetti. Infatti *la presenza di una ulteriore finalità nell'azione delittuosa non incide sulla compiuta integrazione della fattispecie di emissione di fatture per operazioni inesistenti (...) attesa la natura di reato di pericolo astratto per la cui configurabilità è sufficiente il mero compimento dell'atto tipico*, Cass., sez. III pen. (pres. Papa), 26 marzo 2008, n. 12719, in banca dati il *fiscovideo*.

¹¹⁹ G.L. Soana, *I reati tributari*, cit. 381 ss.

Non è da escludere, che accanto all'obiettivo di consentire l'evasione di terzi, si affianchi quello di immettere sul mercato prodotti a prezzi altamente competitivi. Anzi, tale obiettivo potrebbe essere addirittura l'obiettivo primario dell'emittente la fattura falsa, il quale potrebbe ricevere un compenso, oltre che per aver consentito l'evasione, anche per aver permesso l'acquisto di beni sottocosto e di riflesso aver così conferito un vantaggio concorrenziale probabilmente illecito.

In ipotesi come questa, nella quale l'emittente persegue, tramite l'emissione di fatture fasulle, scopi esclusivamente o preminentemente *extratributari*, la giurisprudenza ha talvolta escluso l'integrazione del reato di cui all'art. 8¹²⁰.

Può tuttavia configurarsi il concorso tra il reato di cui sopra ed altri illeciti, qualora non emerga la prevalenza delle finalità *extratributarie* su quelle tributarie e viceversa¹²¹.

La società *broker*, si rende invece responsabile del reato di cui all'art. 2, *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*. La sua responsabilità deriva dall'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti, emesse dalla cartiera nei suoi confronti, per permettergli di "evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto"¹²².

Anche in questo caso il dolo richiesto dalla norma è specifico, deve essere perseguito il fine di evadere le imposte.

8.5 Il reato di omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter, d. lgs. 74 del 2000 e il suo rapporto con la frode carosello

L'art. 10-ter, d.lgs. 74/2000, dispone che: "La disposizione di cui all'art. 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo".

Perciò la sanzione applicabile al reato di "omesso versamento iva" è la "reclusione da sei mesi a un anno" e l'ammontare minimo dell'evasione, oltre il quale la fattispecie è integrata, è di "cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta".

Il reato può ovviamente essere commesso solo da chi riveste la qualità di soggetto passivo iva. Per la sua commissione è sufficiente il dolo generico.

¹²⁰ Ad. es., Cass., sez. III pen. (pres. Accinni), 29 dicembre 1990, n. 16898, in banca dati *il fiscovideo*; Cass. sez. III pen. (pres. Toriello), 21 febbraio 2003, n. 2452/8558, in banca dati *il fiscovideo*.

¹²¹ Cass., sez. III pen. (pres. Onorato), 14 luglio 2009, n. 28654; Cass., sez. III pen. (pres. Savignano), 11 giugno 2004, 980/26395, in banca dati *il fiscovideo*, con commento di G. Izzo.

¹²² Art. 2, d. lgs., 74/2000.

La presentazione della dichiarazione è condizione necessaria per l'integrazione della fattispecie, così come l'omesso versamento delle somme dovute e risultanti dalla stessa dichiarazione.

Per capire in che modo il reato di cui all'art 10-ter influisca sulle frodi carosello, mi sembra utile richiamare le distinzioni poste in luce da un'autorevole dottrina:

“a) prova della partecipazione dolosa alla triangolazione, sempre che la società interposta sia del tutto fittizia (...), finalizzata al mancato versamento dell'iva, che sarà spartita fra tutti i concorrenti: in tal caso sussistono tutti gli elementi per contestare l'art. 2 cit. all'interponente e l'art. 8 cit. all'interposto; b) prova della partecipazione dolosa alla triangolazione, sempre che la società interposta sia del tutto fittizia (...), finalizzata al mancato versamento dell'iva, senza che ci sia la prova della mancata spartizione della stessa tra i concorrenti: in tal caso parimenti sussistono tutti gli elementi per contestare l'art. 2 cit. all'interponente e l'art. 8 all'interposto, in quanto i reati in questione prescindono, per la loro consumazione, dal profilo del mancato versamento dell'iva; c) inesistenza della prova della partecipazione dolosa alla triangolazione, seguita peraltro dal mancato versamento dell'iva a debito da parte dell'interposto: quest'ultimo risponde, ove superata la soglia quantitativa di punibilità dei 50 mila euro per anno, del nuovo reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. 74/2000, nel quale non concorre l'interponente; d) inesistenza della partecipazione dolosa alla triangolazione, seguita dal mancato versamento dell'iva a debito percepita dal cessionario finale da parte dell'interponente: sussistendone gli estremi, lo stesso risponde del reato di cui all'art. 10-ter cit.”¹²³.

8.6 Il possibile concorso tra frode carosello e alcuni reati non tributari

Un elemento che riveste particolare importanza nella lotta alle frodi all'iva e in particolare alle frodi carosello, è rappresentato dalla possibilità di contestazione agli autori delle operazioni fraudolente, anche di alcuni reati di natura non tributaria.

A tal riguardo, il primo reato che viene in considerazione, è quello di associazione per delinquere, di cui all'art. 416 c.p.

Per capire in che modo il concorso può venire alla luce, si devono preliminarmente evidenziare alcuni tratti salienti di tale fattispecie delittuosa. L'associazione per delinquere assume rilevanza penale già prima dell'attivazione del programma criminoso, essa è infatti costruita come una fattispecie di pericolo che insorge a prescindere dal compimento dei c.d. reati scopo. Ciò si evince

¹²³ I. Caraccioli, *Oscillazioni giurisprudenziali sulle “operazioni triangolari” finalizzate al mancato versamento dell'iva*, in Riv. dir. trib., 5, 2008, 49 ss.

dal testo dell'art 416 c.p., il quale rende l'associazione punibile "per ciò solo" distinguendo così l'attività associativa da quella realizzativa dei reati scopo. Da ciò consegue che la responsabilità per il reato associativo è sganciata da quella derivante dal compimento dei reati scopo.

Autorevole dottrina ritiene incompatibile la contestazione dell'associazione a delinquere con il disposto dell'art. 9 d.lgs. 74/2000¹²⁴, il quale, in primo luogo esclude la punibilità a titolo di concorso dell'emittente di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti e di chi concorre con il medesimo nel reato previsto dall'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e, in secondo luogo di chi si avvale di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti e di chi concorre con il medesimo nel reato previsto dall'art. 8.

Il disposto di questa norma, escludendo il concorso tra emittente ed utilizzatore renderebbe pressoché impossibile la punibilità dei partecipanti all'accordo.

In realtà tale dottrina è stata smentita dalla giurisprudenza (Cass. sez. III pen., sent. n. 34678/2005), la quale, non senza difficoltà, ha affermato la compatibilità tra l'art. 9 e la fattispecie di cui all'art. 416 c.p., in quanto nell'art. 9 il concorso sarebbe negato solo per impedire il *bis in idem* sanzionatorio a carico dell'emittente e per favorire il ravvedimento dell'utilizzatore della fattura falsa. La Cassazione, nella medesima sentenza, ha inoltre testualmente affermato che la deroga all'art. 110 c.p. "non può estendersi all'ulteriore progressione criminosa prevista dall'art. 416 del codice penale che punisce una condotta che ha modalità peculiari e complesse che esulano da un mero accordo che si esaurisce nella consumazione dei reati da realizzare".

A prescindere dalla configurabilità del reato di cui all'art. 416 c.p., potrà trovare applicazione in materia di frodi carosello l'ipotesi delittuosa transnazionale di cui alla l. 146/2000. Quest'ultima si verifica allorché la frode sia posta in essere da un c.d. gruppo criminale organizzato, definito dalla l. 146/2006 come "un gruppo che non si è costituito fortuitamente per la commissione estemporanea del reato" e che sia quindi destinato a durare per un certo periodo di tempo.

Controversa in dottrina e in giurisprudenza, è invece la configurabilità di un concorso fra il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma 2, n. 1, c.p.) e la disciplina di cui al d.lgs. 74/2000.

Si discute in particolare se il delitto di frode fiscale debba considerarsi o meno in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata ai danni dello Stato. Dalla risoluzione di tale questione dipende ovviamente quella relativa alla configurabilità del concorso. Configurabilità ritenuta possibile da autorevole dottrina¹²⁵ e a fasi alterne dalla giurisprudenza¹²⁶. I giudici della

¹²⁴ I. Caraccioli, *Omesso versamento I.V.A., frodi carosello e concorso di persone*, in *Fisco*, 2006, 4878.

¹²⁵ R. Magni - D. Sopranzetti, *Carosello Iva e sequestro preventivo: truffa o frode fiscale?*, in *Il Fisco*, n. 33/2006, fascicolo n. 1, 5099 ss.

Corte di Cassazione hanno ritenuto a più riprese¹²⁷ che potesse sussistere il concorso di delitto di frode fiscale con quello di truffa, a condizione che il dolo di evasione non sia perseguito dal soggetto in via esclusiva e che ad esso si accompagni una distinta finalità extratributaria.

9. Il caso Fastweb

Un caso di sfruttamento del meccanismo tipico della frode carosello che ha avuto una notevole risonanza a livello mediatico, è stato quello messo in pratica da “Fastweb” e “Telecom sparkle”.

Si tratta di due importanti operatori telefonici, i quali, una volta avvenuto il loro coinvolgimento nella vicenda giudiziaria che ha portato al commissariamento delle aziende da parte della Procura di Roma, hanno visto un forte calo dei propri titoli in borsa.

I numerosi resoconti giornalistici sulla vicenda hanno evidenziato lo “schema ciclico” messo a punto dalle due società. La frode non era incentrata sul loro *c.d. core business*, bensì su alcuni servizi secondari di *roaming* e di vendita di traffico dati, che andavano a costituire l’oggetto delle compravendite che intercorrevano tra le due aziende. Le società, cartiere e interponenti, facevano circolare tali servizi tra di loro creando un fatturato aggiuntivo che veniva gonfiato tramite operazioni iva regolarmente fatturate, ma sulle quali la controparte non versava l’imposta la quale veniva però indebitamente detratta dalle società telefoniche.

Prima di esaminare nel dettaglio la complessiva operazione messa in piedi per evadere l’imposta sul valore aggiunto, va fatta una precisazione riguardo ad alcuni dati apparsi su molti giornali, con riguardo all’ammontare del danno subito dallo Stato a seguito della vicenda. Si è infatti parlato di una somma vicina ai due miliardi di euro di false fatture e di un’evasione fiscale di grandezza paragonabile. Tale dato non è corretto. A ben vedere, tale somma corrisponde verosimilmente alla somma delle fatture che si scambiavano le società partecipanti al “carosello”, ma l’entità del gettito tributario sottratto al fisco è presumibilmente minore.

Con l’operazione fraudolenta in esame infatti, il danno realmente subito dalle casse dello Stato, corrisponde da una parte al mancato incasso dell’iva che il *missing trader* interposto

¹²⁶ Vedi ad es. Cass., Sez. II pen., 24 febbraio 2004, n. 7996, in *Rass. trib.*, n. 6/2004, con commento di L. Taldor.

¹²⁷ Vedi anche Cass., Sez. V pen., sent. n. 1186/36795 del 13 giugno 2003.

nell'operazione omette di versare, dall'altra parte nell'indebito diritto di detrazione che sorge in capo al *broker* interponente.

Il meccanismo ricalca quello ordinario già esposto precedentemente (vedi *supra* §), infatti si tratta di prestazioni di servizi intercorse tra soggetti residenti all'interno dell'Unione Europea e soggetti residenti in Stati extracomunitari, per le quali non operano quindi le disposizioni del regime intracomunitario dell'iva, e che sono dunque soggette a tassazione nel paese di residenza dell'utilizzatore. Se il servizio viene prestato da un operatore extracomunitario ad un soggetto residente in Italia, il primo addebita l'iva al secondo perché si presume che la fruizione del servizio avvenga in Italia; al contrario, qualora il servizio venga prestato da un italiano nei confronti di un committente residente al di fuori dell'Unione Europea, il consumo avviene all'estero e il debito iva non sorge in Italia.

Per chiarire il sistema può essere d'aiuto fare un esempio: un servizio viene acquistato a 100, una volta addebitata l'iva il prezzo sale a circa 120, successivamente viene rivenduto al primo cedente a 110 come operazione per la quale non sorge il debito d'imposta, cosicché sia possibile portare in detrazione l'iva anticipata al fornitore, e guadagnare un piccolo utile destinato a crescere nel momento in cui l'operazione viene reiterata più e più volte. Era sufficiente costituire una o più controparti extracomunitarie che incassavano l'iva per poi lasciarne una porzione alle società che avevano architettato il tutto, sotto forma di prezzo di riacquisto leggermente maggiorato.

Il meccanismo veniva ripetuto molte volte, in modo da incrementare il guadagno ad esso connesso e perfezionarlo ulteriormente. La sua reiterazione era possibile perché oggetto dei contratti erano servizi e non beni, ed è molto più agevole fingere che sia avvenuta una prestazione di servizi rispetto ad una compravendita di beni, per i quali oltretutto sarebbe necessario un trasporto extraeuropeo. Secondo questo schema, non avveniva nessuno scambio effettivo di beni o servizi. Proprio questa è la caratteristica distintiva di questa frode rispetto alla maggior parte delle frodi carosello, nelle quali il *missing trader* viene interposto tra due controparti realmente interessate alla compravendita di beni o servizi. Quando la struttura della frode carosello è quella ordinaria, il cessionario italiano può vedersi contestati elementi di fatto che possono comportare una sua responsabilità per l'imposta non versata dall'interposto (vedi l'art. 60-*bis* del d.p.r. 633/72).

Nella frode messa in piedi da Fastweb e Telecom invece, le prestazioni di servizi erano del tutto apparenti ed erano oggetto di un continuo vortice di cessioni e retrocessioni volto esclusivamente a migliorare i bilanci delle società.

Attraverso la ripetizione di questi passaggi, le due società riuscivano ad ottenere una pluralità di vantaggi: oltre a poter detrarre l'iva versata al fornitore, ad esse ne veniva corrisposta una parte compresa nel prezzo di rivendita maggiorato, in tal modo si conseguivano, oltre agli indebiti

risparmi fiscali, anche utili maggiori. Al crescere del fatturato si andava corrispondentemente a ridurre anche il danno per le casse erariali. Il marchingegno messo in piedi era così ben strutturato che il GIP di Roma Aldo Morgigni, dopo aver convalidato arresti e sequestri, parlò di “una delle più colossali frodi poste in essere nella storia nazionale”.

Quando la frode non è innestata su una reale operazione economica, ma su una serie di operazioni meramente cartolari, diventa complicato per gli operatori italiani difendersi con le argomentazioni solitamente addotte in questi casi. Se i beni vengono effettivamente acquistati da un soggetto interposto, il cessionario italiano si potrà difendere affermando di essere estraneo alla frode e di ignorarne senza colpa l'esistenza. Se però, come sembra sia accaduto nella vicenda di Fastweb e Telecom, il cessionario italiano ha emesso fatture per operazioni inesistenti, la sua posizione cambia, la detrazione si riferisce in tal caso all'acquisto di servizi per i quali manca il requisito dell'inerenza all'impresa in quanto inesistenti. Il recupero dell'imposta nei suoi confronti, data l'inesistenza oggettiva dei servizi acquistati, potrebbe perciò trovare fondamento solo nell'art. 19 del d.p.r. 633/72.

Con riguardo a tali particolarità del meccanismo fraudolento posto in essere, un'autorevole dottrina¹²⁸ svolge un'interessante considerazione e fa notare che alla cartolarità delle operazioni effettuate corrisponde la fittizietà profitti realizzati e si chiede se nel nostro ordinamento possa trovare spazio una “richiesta di rimborso di imposte pagate in relazione ad una capacità economica inesistente, in quanto solo apparente, gonfiata da transazioni puramente cartolari e prive di ogni sostanza economica”.

10. La cooperazione internazionale quale strumento per combattere le frodi all'iva

10.1 I motivi alla base della cooperazione

¹²⁸ L. Barbone-R. Lupi-D. Stevanato, *Frodi carosello “circolari” nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi trib.*, 2010, n. 2, 192.

Dal fenomeno della globalizzazione dell'economia mondiale deriva, quale conseguenza naturale, quello della dimensione internazionale assunta dalle operazioni realizzate dai contribuenti. I fattori della produzione sono ormai caratterizzati dalla mobilità e gli interessi economici sono fortemente delocalizzati, anche in Stati il cui sistema tributario in senso lato, ha caratteristiche completamente diverse da quello italiano e, in generale, da quelli rispettivamente vigenti nei paesi appartenenti all'Unione Europea. Esempi di queste differenze, utili per chiarire fin da subito l'importanza della cooperazione a livello internazionale sono evidenti, se si guarda ai c.d. *paradisi fiscali* o ai territori all'interno dei quali sono in vigore regimi di riservatezza totale o parziale.

Si è ormai preso atto delle difficoltà alle quali si va incontro, nella gestione del proprio sistema tributario, in assenza di informazioni provenienti da altri Stati. Lo studio e l'analisi delle diverse tipologie di frodi messe in pratica dai contribuenti a livello internazionale, dimostrano come queste sfruttino le carenze nell'acquisizione di dati ed elementi presso altri Stati, attività necessaria per poter costruire un impianto probatorio solido.

Un'autorevole seppur risalente dottrina, ha definito la cooperazione tributaria come quell'attività posta in essere dall'Autorità competente di uno Stato al fine di consentire ad altro Stato il perseguimento di finalità di natura fiscale mediante l'utilizzo di strumenti di stampo amministrativo¹²⁹.

Per molto tempo, le uniche procedure presenti in materia di assistenza reciproca tra Amministrazioni finanziarie, sono state quelle di scambio di informazioni, ed è proprio la disciplina di tali procedure prevista a livello europeo ed internazionale che sarà oggetto di successiva disamina. Va peraltro sin da subito sottolineato che il novero degli strumenti giuridici attraverso i quali si realizza l'attività di cooperazione è vario e può accadere che gli istituti che andremo a menzionare si pongano su un piano di concorrenza con quelli propri di altri settori dell'ordinamento giuridico, come nel caso della rogatoria internazionale, disciplinata agli artt. 723 e successivi del codice di procedura penale¹³⁰.

10.2 Le fonti

¹²⁹ Cfr. C. Sacchetto, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, 209; e in precedenza M. Udina, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 428, il quale definisce l'assistenza internazionale in materia tributaria come "l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti corrispondenza negli analoghi degli altri, aventi ugualmente diritto alla loro attuazione".

¹³⁰ G. Marino, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 436.

La materia dello scambio di informazioni è regolamentata da norme di diritto internazionale: a) trattati internazionali (bilaterali o multilaterali); b) fonti comunitarie (direttive o regolamenti); c) accordi tra singole Amministrazioni finanziarie.

I riferimenti normativi più rilevanti in argomento sono quelli rinvenibili all'art. 26 del Modello di Convenzione per evitare la doppia imposizione dei redditi e dei capitali dell'OCSE, all'art. 26 del Modello di Convenzione per evitare la doppia imposizione dei redditi e dei capitali dell'ONU, nonché nella Direttiva 77/799/CEE.

Con riguardo ai Modelli OCSE ed ONU, va chiarito fin da subito che le norme da essi dettate costituiscono solo le regole base in materia, essi sono stati strutturati in modo tale da poter essere sottoscritti dal maggior numero di Stati. Se si ha riguardo ai rapporti tra la Convenzione dell'OCSE e la normativa comunitaria, è la stessa Convenzione, all'art. 27, 2° comma, a disporre che nelle relazioni tra Stati membri dell'Unione Europea, trovano applicazione le norme comunitarie. L'unica deroga a questo principio è prevista, come si vedrà, nell'art. 11 della Direttiva, norma con la quale va coordinata la disposizione dell'art 27 e che dispone che le norme della Convenzione prevalgono solo nel caso in cui prevedano "obblighi più estesi".

La disciplina più completa, a livello normativo, è quella prevista, sia in materia di imposte dirette che in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito comunitario.

La Direttiva 77/799/CEE rappresenta la fonte principale in materia di scambio di informazioni, vigente all'interno dell'Unione Europea. L'obiettivo che tale direttiva si prefigge è quello di assicurare, all'interno dei vari Stati membri, una corretta applicazione delle norme tributarie. Al fine di prevenire comportamenti patologici dei contribuenti, la Direttiva prevede istituti di reciproca assistenza, utili per giungere ad una corretta determinazione della base imponibile. Inizialmente, l'ambito di applicazione della Direttiva era limitato al settore delle imposte dirette e patrimoniali. In un secondo momento, con l'emanazione della Direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre del 1979, era stata prevista l'estensione all'imposta sul valore aggiunto, che oggi trova ospitalità nel Regolamento 1798/2003/CE del 7 ottobre 2003.

Con riguardo a tale Direttiva, il problema che investe la gerarchia delle fonti, concerne i rapporti tra tale fonte comunitaria ed i trattati bilaterali, entrati in vigore prima della Direttiva, conclusi dagli Stati membri della Cee.

Trova applicazione in tal caso, il principio della prevalenza delle norme comunitarie: è dunque la Direttiva a prevalere sulle norme dei trattati. Per lo stesso motivo, la conclusione non cambia se si ha riguardo al rapporto tra una norma contenuta in un trattato bilaterale entrato in vigore dopo la Direttiva e la Direttiva stessa. Può infine verificarsi il caso, in cui le norme contenute in un trattato bilaterale, prevedano obblighi più estesi rispetto a quelli imposti dalla Direttiva. A risolvere il

problema, in questa evenienza, è direttamente l'art. 11 della Direttiva, il quale prevede, per quanto concerne tali obblighi, la prevalenza del trattato.

Il 27 gennaio del 1992, è stato approvato il Regolamento (CEE) 218/92. Tale documento interessa il settore dell'iva ed istituisce il c.d. VIES (*Vat Information Exchange System*), sistema di scambi di informazioni consistente in una banca dati all'interno della quale vengono annoverate le informazioni risultanti dai Modelli INTRASTAT. Ai sensi di tale regolamento sono definite le "condizioni alle quali le autorità amministrative degli Stati membri competenti per l'applicazione della legislazione dell'imposta sul valore aggiunto cooperano con quelle degli altri Stati membri nonché con la commissione allo scopo di garantire l'osservanza di tale legislazione"¹³¹.

Il legislatore europeo ha predisposto tre distinte procedure per lo scambio di informazioni¹³²: lo scambio su richiesta, lo scambio automatico e lo scambio spontaneo.

Con la prima procedura, l'Autorità richiedente formalizza per iscritto la propria richiesta di informazioni all'Autorità interpellata di altro Stato membro. La richiesta viene inviata tramite un apposito canale preposto alla gestione dei rapporti tra le amministrazioni finanziarie dei vari Stati membri (in Italia il CLO) e il suo contenuto deve essere specifico. Se l'istanza rispetta i canoni specificati, l'Autorità interpellata dovrà fornire le informazioni richieste e qualora queste non siano in suo possesso, dovrà adoperarsi per reperirle.

Lo scambio automatico prevede invece che lo scambio di informazioni abbia ad oggetto categorie di dati e notizie concordati nell'ambito di una precedente fase di consultazione prevista e regolamentata dall'art. 9 della Direttiva 77/799/CEE.

La terza procedura prevede invece che lo scambio avvenga in assenza di una preventiva richiesta o accordo. Tale procedura trova applicazione principalmente in casi nei quali si possa presumere la sussistenza di situazioni fiscalmente patologiche e in via residuale quando venga ritenuto utile dalle Autorità competenti.

10.3 Le nuove proposte in tema di cooperazione e la necessità di rendere la disciplina idonea alle odierne esigenze investigative

¹³¹ P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, I, 705 ss.

¹³² P. Urbani, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *Fisco*, 2007, 1872 ss.

Il 2 febbraio del 2009, la Commissione ha presentato due proposte di Direttiva, con l'obiettivo di rafforzare e rendere più incisiva la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali in ambito comunitario. La prima proposta riguarda la mutua assistenza tra Stati membri volta al recupero di crediti, dazi, imposte e altre misure. Con la seconda, invece, si mira a migliorare dai punti di vista della rapidità, dell'efficienza e dell'uniformità, le procedure di scambio di informazioni.

Con riguardo a tali proposte possono essere fatte alcune considerazioni.

In primo luogo, viene allargato l'ambito di applicazione della disciplina sulla cooperazione fra Stati membri (Direttiva 77/799/CEE) con sua estensione sia alle imposte indirette diverse dall'iva e dalle accise, sia ai contributi previdenziali obbligatori. Sono state poi indicate una serie di scadenze temporali ben precise che vanno rispettate nella procedura di scambio di informazioni. In particolare è stato indicato un termine di sei mesi entro il quale deve essere soddisfatta l'istanza dello Stato richiedente.

Ai funzionari dello Stato richiedente che si trovano all'estero per effettuare indagini amministrative, sono stati riconosciuti gli stessi poteri di controllo dei funzionari dello Stato membro in cui si trovano. Tutte queste modifiche sono state accompagnate dall'introduzione di formulari e formati elettronici comuni di cui servirsi nelle procedure di scambio di informazioni.

Significative sono pure le disposizioni volte a scardinare le normative in tema di segreto bancario nei rapporti fra Amministrazioni fiscali dei Paesi membri. In tal senso, da un lato è stato previsto che la mancanza di propri interessi tributari o la presenza di interessi nazionali contrari non costituiscono valide ragioni di rifiuto alla cooperazione; dall'altro che non si può rifiutare di corrispondere dati e notizie, riguardanti un soggetto residente a fini fiscali nello Stato richiedente, detenuti presso istituti di credito, adducendo come motivazione del rifiuto che verrebbero violati i limiti previsti in materia di scambio di informazioni.

È stato inoltre accolto il c.d. principio della "nazione più favorita", secondo il quale, se uno Stato membro riconosce nei confronti di un Paese terzo una cooperazione più ampia rispetto a quella prevista dalla disciplina comunitaria, non può rifiutare di intrattenere lo stesso tipo di rapporto nei confronti degli altri Stati dell'Unione.

Ricade infine in capo agli Stati membri, l'obbligo di condividere con le altre nazioni comunitarie, le notizie acquisite tramite rapporti di cooperazione con Paesi terzi, ove tale condivisione non sia esclusa dall'accordo internazionale stesso.

10.4 Cooperazione fiscale, accertamento tributario e violazioni relative al procedimento di acquisizione delle informazioni

Con la relazione sulla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto e con la proposta di direttiva del Consiglio e del Parlamento europeo che modifica la Direttiva 77/799/CEE, la Commissione europea ha ribadito che gli scambi di informazioni devono avere luogo tramite le autorità designate dalla Direttiva 77/799/CEE e dal Regolamento 218/92. Se tale procedura non viene osservata, l'informazione acquisita non è utilizzabile.

La ratio sottesa a tale indirizzo comunitario, è evidentemente quella di rispettare, per quanto possibile, il principio di sovranità: la trasmissione di informazioni attraverso soggetti diversi rispetto a quelli designati nelle fonti normative, non garantirebbe con certezza il consenso degli Stati¹³³.

La questione dell'utilizzabilità, segnatamente in sede processuale, del materiale raccolto tramite l'attività di scambio delle informazioni, ha assunto una notevole importanza a seguito dell'emersione e della crescente diffusione del fenomeno delle c.d. "liste". Per "liste" si intendono degli elenchi, all'interno dei quali sono iscritti contribuenti che risultano titolari di investimenti finanziari di vario genere (partecipazioni societarie, disponibilità ecc.) detenuti presso istituti di credito che si trovano in Stati o territori a regime fiscale agevolato.

Negli ultimi anni, si è sviluppato un contenzioso degno di nota riguardante la legittimità delle procedure, non sempre svolte in modo regolare dagli Stati di residenza, mediante le quali tali elementi di prova vengono acquisiti¹³⁴. La questione si è posta in particolare, con riferimento alla c.d. "Lista Falciani".

La giurisprudenza penale¹³⁵ recentemente pronunciatasi sull'utilizzabilità in sede processuale degli elementi inseriti in tale lista, ha deciso per l'archiviazione del procedimento che era stato intentato

¹³³ R. Castiglione, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 258 ss.

¹³⁴ Non sempre l'acquisizione delle "liste" in questione è avvenuta per mezzo di indagini regolari. Talvolta l'acquisizione è frutto di accordi onerosi con funzionari infedeli che hanno violato i loro obblighi. Sul punto si veda: Selicato, *Towards global standards in transparency and exchange of information: do tax havens still exist?*, in *Booklets on International Taxation (Hefte zur Internationalen Besteuerung)*, International Tax Institute ("Interdisziplinäres Zentrum für Internationales Finanz und Steuerwesen") - IIFS, University of Hamburg, ove viene definito il concetto di "information laundering" come il comportamento seguito dalla Germania per l'acquisizione e la trasmissione agli altri Stati membri delle informazioni contenute nella c.d. "Vaduz list". Le prime pronunce dei giudici tributari sembrano propendere per la censura del comportamento dell'amministrazione finanziaria. In tal senso Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XL, sent. 15 ottobre 2009 (dep. 15 dicembre 2009), n. 367, nonché Comm. Trib. Prov. Mantova, Sez. I, sent. 13 maggio 2010 (dep. 27 maggio 2010), n. 137. In argomento, Mastellone, *Primi argomenti giurisprudenziali sul caso Lichtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2011; Vignoli - Lupi, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi Tributari*, 3/2011, p. 268; Polito, *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle "liste"*, in *Fiscaltà e commercio internazionale*, 5/2011, p. 21; Carinci, "Lista Falciani" e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana, in *Novità fiscali*, 1/2012, p. 12.

¹³⁵ Decreto G.I.P. Tribunale di Pinerolo del 4 ottobre 2011 nel quale è stato osservato che "Non sono suscettibili di utilizzazione dati ed elementi rinvenuti nel contesto di documenti illegittimamente sottratti e gli eventuali documenti sottratti devono essere distrutti". Anche la Commissione Provinciale di Como, con la sentenza 188/2011, si è espressa

nei confronti di un soggetto incluso in detto elenco. I giudici hanno ritenuto non utilizzabili i dati contenuti nella “Lista Falciani” poiché essi risultavano essere il prodotto di un’appropriazione indebita aggravata di documenti e, per il principale motivo consistente nel fatto che la lista era stata predisposta mediante la “raccolta illecita di informazioni” (Falciani era riuscito ad introdursi abusivamente in un sistema informatico riservato ed aveva provveduto a stampare alcuni file in esso contenuti)¹³⁶.

Il quadro che emerge dall’analisi delle fonti comunitarie in materia di acquisizione delle informazioni è piuttosto complesso. In primo luogo, il flusso di informazioni preso in considerazione dalla Direttiva 77/799/CEE e dal Regolamento 1798/2003, è di fonte largamente disomogenea. In secondo luogo le autorità che non sono in possesso delle informazioni richieste, devono svolgere le indagini necessarie per procurarsele. Inoltre l’autorità fiscale che trasmette le informazioni e quella che inoltra l’avviso di accertamento sono diverse.

Si viene così a creare una situazione per cui l’attività istruttoria è svolta sulla base delle norme sul procedimento tributario di uno Stato, ma l’avviso di accertamento ad essa relativo è emesso da uno Stato diverso.

Può perciò accadere che il materiale istruttorio posto a fondamento dell’avviso di accertamento, sia stato acquisito illegittimamente e che l’autorità fiscale richiedente non ne sia a conoscenza, non essendo autorizzata ad effettuare controlli in tal senso.

L’indirizzo prevalente a livello comunitario è quello che ritiene che qualora il transito delle informazioni sia avvenuto per il tramite delle persone designate, gli elementi sono considerati legittimamente acquisiti per lo Stato ricevente che può perciò porli alla base di un avviso di accertamento.

Una sentenza che affronta la questione è la n. 3254/2000 della Cassazione. Il giudice di legittimità osserva al riguardo che la provenienza degli elementi da un’altra Amministrazione fiscale, costituirebbe di per sé garanzia di legittimità dell’acquisizione stessa.

La soluzione da accogliere è perciò quella che vede il procedimento di acquisizione del materiale istruttorio e quello finalizzato all’emissione dell’avviso di accertamento come procedimenti autonomi¹³⁷, perciò le irregolarità presenti in uno non inficiano la legittimità dell’altro.

nel senso dell’assoluta inutilizzabilità nell’ambito del processo tributario di detti dati dichiarando l’invalidità derivata dell’atto impositivo emesso sulla base degli stessi. Sul punto può essere richiamata anche la sentenza della Corte di Cassazione, 22984/2010, che ha sancito l’inutilizzabilità in sede processuale tributaria di dati acquisiti senza rispettare le garanzie difensive prescritte per il procedimento penale.

¹³⁶La problematica relativa all’utilizzabilità nell’ambito del processo tributario di dati e notizie contenuti nella “Lista Falciani” è stata riportata da un’autorevole dottrina: Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2012, p. 321.

¹³⁷In tal senso, seppur nel diverso settore della riscossione dei tributi, si veda: Cass., sez. un., 17 gennaio 2006 n. 760, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 847, con nota di Mula, *A proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari*.

Il contribuente potrà quindi contestare i vizi dovuti all'inosservanza delle regole in materia di indagini tributarie, solamente prima che le informazioni siano trasmesse attraverso i canali della cooperazione. A partire da tale momento, il materiale trasmesso diventa utilizzabile da parte dello Stato richiedente, a condizione che vengano rispettate le disposizioni sullo scambio di informazioni.

Come affermato da autorevole dottrina: “è acquisita illegittimamente quella prova che sia ottenuta facendo ricorso ad atti o procedimenti istruttori effettuati in violazione delle disposizioni dettate in materia dalle singole leggi d'imposta; oppure in violazione delle disposizioni che regolano l'esercizio dell'attività amministrativa in generale (e che non siano derogate, esplicitamente o implicitamente, dalla specifica normativa tributaria); o, più in generale ancora, in violazione delle disposizioni che definiscono i limiti d'esercizio dei pubblici poteri. In breve, illegittima, sarà quella prova che sia stata acquisita nell'ambito di un'attività istruttoria (o di un'attività a monte dell'attività istruttoria) esercitata in violazione delle norme di legge”¹³⁸.

10.5 La reale efficacia della cooperazione fra Amministrazioni quale strumento per contrastare i fenomeni fraudolenti

Come detto in precedenza, il regime transitorio iva, introdotto il 1° gennaio 1993, prevede che le operazioni tra soggetti passivi avvenute all'interno dei confini della Comunità, siano tassate nello Stato di destinazione.

Tale regime ha, fin da subito, manifestato criticità e punti deboli tali da dare luogo al consolidamento di schemi e meccanismi fraudolenti come quello delle frodi carosello. Si è così sentita l'esigenza di intensificare da un lato i sistemi di controllo nazionali e dall'altro la cooperazione in ambito comunitario.

Va tuttavia tenuto presente che la disciplina vigente a livello comunitario in materia di cooperazione fiscale, è in realtà priva di una reale efficacia cogente, soprattutto a causa della diffidenza degli Stati a rinunciare anche solo parzialmente alla loro sovranità, in un settore, come quello tributario, strettamente connesso a quello economico.

Se da un lato il sistema delineato dalla Direttiva può considerarsi coerente e ben costruito, dall'altro il fatto che le sue disposizioni non abbiano carattere vincolante segna inevitabilmente il suo limite dal punto di vista pratico.

¹³⁸ Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'iva*, Giuffrè, 1993, 215. Per una trattazione sistematica sul concetto di invalidità nel diritto tributario vedi Marello, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, III, 379.

Si pensi ad esempio che fino a quando lo Stato richiedente non ha esaurito le regolari fonti di informazioni attivabili, l'Autorità interpellata può rifiutarsi di rispondere e questo non è l'unico caso in cui quest'ultima può legittimamente opporre il rifiuto all'Amministrazione che richiede informazioni.

Testimoniano queste carenze anche le scelte del legislatore italiano, il quale nel recente d.l. 78/2009 sulle Controlled Foreign Companies, ha preferito adottare un criterio ancorato al livello di tassazione anziché predisporre gli strumenti per un adeguato scambio di informazioni¹³⁹.

In conclusione, se la globalizzazione dell'economia e la delocalizzazione dei fattori produttivi sono le ragioni che hanno indotto gli Stati ad effettuare scelte obbligate in materia di cooperazione, tali stessi fenomeni, comportando una riduzione dell'efficacia della loro sovranità e riducendoli a meri *players* economici, gli hanno portati ad agire seguendo logiche tipicamente "di mercato", conseguentemente hanno iniziato a prevalere su principi fondamentali di uno Stato di diritto, interessi come la percezione di un maggiore gettito erariale.

¹³⁹ G. Marino, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, cit., 448.

CAPITOLO TERZO

LE PRONUNCE FONDAMENTALI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA E LA LORO INFLUENZA SULLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Sommario:

1. Il difficile contemperamento fra l'azione di contrasto alle frodi e il rispetto dei principi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto - 2. La sentenza *Halifax* - 2.1 La decisione della Corte - 2.2 La nozione di "comportamento abusivo" individuata dalla Corte - 2.3 La possibilità di applicare nel nostro ordinamento la nozione di "comportamento abusivo" fornita dalla Corte - 3. Le sentenze *Collée* e *Teleos* - 4. Le sentenze *Optigen* e *Axel Kittel* - 4.1 La sentenza *Optigen* - 4.2 La decisione della Corte - 4.3 L'influenza esercitata dalla sentenza sull'ordinamento tributario italiano - 4.4 La sentenza *Axel Kittel* - 4.5 La posizione assunta dall'Amministrazione fiscale belga con riguardo all'esercizio del diritto di detrazione - 4.6 La posizione dei giudici comunitari - 4.7 Il percorso seguito dai giudici della Corte in punto di identificazione delle frodi carosello - 4.8 Spunti di riflessione sulla posizione assunta dalla giurisprudenza comunitaria alla luce delle sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel* - 4.9 Un tentativo di trasposizione di un'ipotetica vicenda *Axel Kittel* nell'ordinamento tributario italiano - 5. La sentenza n. 6124 del 13 marzo 2009 - 6. Altri casi recentemente sottoposti alla Corte di Giustizia - 6.1 I casi *Mahagében-Péter Dávid* e *Bonik*: il problema della prova - 6.2 La decisione della Corte - 6.3 La sentenza *Stroy Trans*

1. Il difficile contemperamento fra l'azione di contrasto alle frodi e il rispetto dei principi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto

La lotta all'evasione fiscale costituisce da sempre un'attività fondamentale, tanto dal punto di vista comunitario, quanto da quello dei singoli Stati membri. L'adozione di un rimedio concepito a livello europeo avrebbe senz'altro favorito la coerenza all'interno dell'Unione, almeno sotto il profilo degli strumenti di contrasto ai fenomeni fraudolenti. Coerenza che non c'è mai stata a causa della discrezionalità di cui godono i singoli Stati in materia.

La ratio sottostante all'emanazione della VI Direttiva è la ricerca di un punto d'incontro tra l'esigenza di realizzare un sistema fiscale favorevole per la circolazione dei beni e dei fattori produttivi e quella di combattere i fenomeni fraudolenti. Questi ultimi sono spesso articolati in modo tale da celarsi dietro al rispetto formale delle norme, per questo motivo, ai sensi dell'art. 13 della VI Direttiva, è imposto agli Stati membri di “prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso”¹⁴⁰.

Come detto in precedenza, il regime transitorio dell'iva intracomunitaria, in forza del quale è prevista la tassazione nel paese di destinazione dei beni e dei servizi, favorisce il proliferare dei fenomeni fraudolenti, i quali con il passare del tempo sono stati notevolmente perfezionati e raffinati.

Le istituzioni comunitarie, seppur dotate di una limitata competenza in materia, hanno tentato di rafforzare gli strumenti di cooperazione fra Stati e di istituire sistemi di archiviazione per raccogliere informazioni sui contribuenti¹⁴¹.

Sono tuttavia assenti in materia, normative comunitarie specifiche. Tale mancanza ha fatto ricadere in capo ai singoli paesi ed in particolare in capo ai giudici, il compito di elaborare i metodi di contrasto alle frodi più rispettosi del meccanismo di funzionamento dell'iva intracomunitaria.

¹⁴⁰ Si veda anche quanto stabilito in tal senso dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Gemente Leusden e Holin Groep*, cause riunite C-487/01 e C-7/02 del 29 aprile 2004.

¹⁴¹ Si tratta del c.d. *VIÉS* (Vat Information Exchange System). Consente una rapida possibilità di consultazione da parte di tutti gli Stati membri. L'art. 6 del Regolamento del Consiglio n. 218 del 1992 del 27 gennaio 1992, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette, stabiliva che “l'autorità competente di ciascuno Stato membro detiene una base elettronica di dati in cui è contenuto un registro delle persone alle quali è stato rilasciato un numero di identificazione iva in tale Stato membro” (1° comma). Ciò comportava che “in qualsiasi momento l'autorità competente di ciascuno Stato membro può ottenere direttamente o farsi trasmettere [...] conferma della validità del numero di identificazione iva sotto il quale una persona ha effettuato o ricevuto una fornitura intracomunitaria di beni o una prestazione intracomunitaria di servizi” (2° comma), nonché “il nome e l'indirizzo della persona a cui è stato rilasciato il numero” (3° comma). Il Regolamento del Consiglio n. 1798 del 2003 del 7 ottobre 2003, che ha abrogato il Regolamento n. 218 del 1992, ha ulteriormente precisato le caratteristiche di questo sistema di condivisione dei dati dei contribuenti dotati di identificativo iva, prevedendo tra l'altro che le competenti autorità di uno Stato membro possano “accedere direttamente con mezzi elettronici” alle informazioni archiviate da un altro Stato (art. 24).

La Corte di Giustizia, in particolar modo negli ultimi anni, ha mutato notevolmente il suo orientamento in materia di frodi carousel. L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria ha riguardato specificamente i profili di responsabilità del cessionario dell'operazione e la connessa questione dell'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte da parte di quest'ultimo. Le sentenze che verranno prese in considerazione in questo capitolo consentono di tracciare il percorso sul quale i giudici comunitari si sono mossi, fornendo nuove interpretazioni dei principi fondamentali che governano il meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto¹⁴². Nella risoluzione di questi casi, la Corte ha cercato di trovare un punto d'incontro tra il rispetto del principio di neutralità dell'iva e la difesa degli interessi economici dei singoli Stati membri.

In precedenza, le sentenze della Corte di Giustizia erano fondate sul principio di oggettività delle operazioni soggette a iva, perciò non poteva avere alcun rilievo in materia l'elemento psicologico del soggetto passivo. Con le pronunce formulate dal 2006 in poi, la Corte ha mostrato di avere abbandonato tale orientamento per giungere ad affermare il principio in virtù del quale diventa essenziale la valutazione dell'elemento soggettivo del cessionario dell'operazione affinché l'Amministrazione possa legittimamente negargli l'esercizio del diritto di detrazione.

2. La sentenza *Halifax*

La sentenza *Halifax*¹⁴³ è stata pronunciata il 21 febbraio del 2006 in relazione alla causa C-255/02. La Corte di Giustizia era stata interpellata su una questione pregiudiziale riguardante il meccanismo applicativo dell'iva nel Regno Unito. Si tratta di una pronuncia di fondamentale importanza in quanto con essa, per la prima volta, i giudici comunitari hanno elaborato ed utilizzato una definizione completa di abuso del diritto/elusione fiscale, fondata sui principi generali

¹⁴² Al riguardo si veda D. De Girolamo, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Il Fisco*, n. 31/2007.

¹⁴³ In *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2006, p. 377, con commento di A. Santi, "Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA" e in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Nonché con la coeva sentenza C-223/03, "University of Huddersfield" (in *Banca Dati BIG*, IPSOA), che nella motivazione rinvia integralmente all'altra. Le tre controversie decise dalla Corte nello stesso giorno e trattate unitariamente dall'Avvocato Generale *Maduro* nelle sue conclusioni del 7 aprile 2005 per la tendenziale uniformità della problematica, comprende anche la causa C-419/02, "BUPA" (in *Corr. trib.* n. 14/2006, p. 1105, con commento di P. Centore), in tema di fatturazione artatamente anticipata (su cui si veda il commento di P. Centore, *op. loc. cit.*, p. 1110).

dell'ordinamento comunitario. La definizione elaborata nella sentenza *Halifax* è stata successivamente ripresa ed ulteriormente elaborata nella sentenza del 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*¹⁴⁴. Con tale pronuncia, stabilendo che l'elemento soggettivo non debba considerarsi rilevante, i giudici della Corte si sono attenuti per l'ultima volta all'orientamento tradizionale, il quale sarà definitivamente abbandonato con le successive sentenze, le quali daranno rilievo alla buona fede del soggetto passivo e quindi all'elemento della conoscenza o conoscibilità della frode.

La vicenda giudiziaria oggetto del rinvio pregiudiziale riguardava l'esercizio del diritto di detrazione dell'iva assolta a monte da parte di due società inglesi: la *Leeds Permanent Development Services Ltd* e la *County Wide Property Investments Ltd*. Si trattava, all'epoca della causa, di due società di promozione immobiliare possedute dalla banca *Halifax*. Le operazioni poste in essere da tale banca erano in massima parte esenti da iva, la sua percentuale di detraibilità era perciò alquanto bassa (all'epoca dei fatti del procedimento principale essa poteva recuperare meno del 5 % dell'IVA assolta a monte). Secondo i giudici inglesi, che hanno rinviato la causa alla Corte di Giustizia, la costituzione delle due società era strumentale al pieno recupero dell'imposta da parte del gruppo societario.

Le questioni pregiudiziali rivolte ai giudici comunitari riguardavano innanzitutto la possibilità di considerare operazioni soggette ad iva quelle operazioni poste in essere senza una reale giustificazione economica ma con l'unico obiettivo di conseguire un vantaggio fiscale. In secondo luogo, ciò che veniva domandato ai giudici era se l'elaborazione dottrinale sull'abuso del diritto consentisse di negare l'esercizio del diritto di detrazione da parte delle società possedute dalla banca.

2.1 La decisione della Corte

Riguardo alla prima questione, i giudici lussemburghesi ribadirono che la finalità per la quale le compravendite di beni e servizi erano poste in essere non era rilevante ai fini della loro qualificazione come operazioni iva. Perché queste ultime potessero considerarsi imponibili, bisognava guardare esclusivamente all'integrazione del presupposto oggettivo e di quello soggettivo.

Per quanto riguarda la seconda questione, la Corte inizia facendo riferimento ad alcune sue

¹⁴⁴ In *Banca Dati BIG*, IPSOA nonché in *Corr. Trib.*, 2006, 3347, con commento di E. Della Valle

precedenti pronunce, secondo le quali “gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario”, e che tale “principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell’IVA”, dato che “la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva”.

Una volta affrontate le prime due questioni, la Corte prosegue affermando che “nel settore IVA, perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l’ottenimento di un vantaggio fiscale...il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali”. Il giudice del rinvio, incaricato di accertare tali elementi oggettivi, potrà “prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime (operazioni) nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale”.

Successivamente i giudici affrontano altre due questioni rilevanti. In primo luogo essi dispongono che “la constatazione dell’esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento chiaro ed univoco” ma solo al sorgere dell’obbligo per il contribuente di corrispondere all’Erario quanto indebitamente detratto. In secondo luogo i giudici dispongono che il recupero impositivo deve verificarsi a seguito di una “ridefinizione” del comportamento abusivo da parte dell’Ufficio così da “ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”. L’Amministrazione finanziaria deve perciò “detrarre ogni imposta applicata a valle su un’operazione, della quale imposta il soggetto passivo interessato era fittiziamente debitore nell’ambito di un piano di riduzione del carico fiscale, e rimborsare eventuali eccedenze”. Deve in ogni caso essere consentito l’esercizio del diritto di detrazione al soggetto che ha effettivamente beneficiato degli acquisti.

2.2 La nozione di “comportamento abusivo” individuata dalla Corte

I presupposti in presenza dei quali si può fare riferimento ad un comportamento abusivo in materia

di imposta sul valore aggiunto, sono individuati dai giudici lussemburghesi, da un lato nell'obiettivo esclusivo di conseguire un vantaggio fiscale, dall'altro nella circostanza che tale vantaggio sia contrario agli obiettivi propri del diritto comunitario.

Al fine di accertare la sussistenza del primo presupposto, la Corte di Giustizia fa riferimento alla necessità di individuare "elementi obiettivi" da cui risulti che "le operazioni hanno essenzialmente lo scopo di procurare un vantaggio fiscale". La Corte lascia intendere che frequentemente l'individuazione di questo presupposto è tutt'altro che agevole. Infatti, è spesso necessario distinguere le finalità fiscali dalle finalità economiche, distinzione a volte complessa in quanto ogni operazione dietro una motivazione evidentemente economica potrebbe nascondere un meno palese interesse fiscale.

Anche l'accertamento del secondo presupposto presenta profili alquanto problematici, essendo tutt'altro che semplice effettuare una valutazione di conformità tra il vantaggio fiscale conseguito e gli obiettivi del diritto comunitario. Valutazione che risulta essere così delicata da non poter essere delegata al contribuente, tanto che nel nostro ordinamento è stato istituito un Comitato consultivo per le norme antielusive.

Gli elementi integranti la fattispecie di comportamento abusivo secondo l'interpretazione della Corte, sotto certi aspetti ricalcano il disposto dell'art. 37 *bis* del d.p.r. 600/1973 (disciplina generale antielusiva). Sono infatti comuni sia il presupposto dello scopo esclusivo del vantaggio fiscale, sia quello della contrarietà alla *ratio legis*. La Corte di Giustizia ed il legislatore italiano hanno poi prospettato anche lo stesso rimedio al comportamento abusivo: dovrà essere sottoposta a tassazione la fattispecie aggirata¹⁴⁵.

Il quadro che emerge dall'esposizione testimonia come il contenuto del concetto di comportamento abusivo, più che dalle definizioni predisposte dal legislatore dipenda dalla sensibilità dei singoli operatori.

2.3 La possibilità di applicare nel nostro ordinamento la nozione di "comportamento abusivo" fornita dalla Corte

La possibilità di riprodurre nel diritto interno l'interpretazione adottata dai giudici del Lussemburgo costituisce una questione di difficile risoluzione. Occorre pertanto procedere

¹⁴⁵ La Corte di Giustizia ha infatti chiaramente stabilito al punto 98 della sentenza che "ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato".

gradualmente interrogandosi per prima cosa sulla possibilità di adeguare, tramite l'interpretazione, il nostro ordinamento tributario a quanto statuito dai giudici comunitari. La *conditio sine qua non* di tale possibilità, va individuata nell'*elasticità* dell'art. 37 *bis*. Bisogna capire se sia possibile estendere il significato del disposto di tale norma sino ad assicurare la sua aderenza alla definizione comunitaria¹⁴⁶. Non andranno prese in considerazione, ai fini che qui interessano, le disposizioni antielusive c.d. specifiche (altrimenti dette "disposizioni a struttura ordinaria con funzione antielusiva"), le quali risultano incompatibili con quanto richiesto dal diritto comunitario proprio a causa della loro attitudine a contrastare una specifica e delimitata fattispecie elusiva¹⁴⁷.

Come detto in precedenza, l'art. 37 *bis* e il principio di abuso del diritto o comportamento abusivo enucleato dalla Corte, presentano presupposti e conseguenze molto simili. Tale similarità sembrerebbe consentire l'estensione dell'ambito d'applicazione della norma antielusiva interna, consentendo agli interpreti di applicare il dispositivo di fonte comunitaria nell'ordinamento italiano. A ben vedere, l'adozione di tale soluzione presenta diverse difficoltà¹⁴⁸. Alcune complicazioni derivano dal fatto che il legislatore ha espressamente subordinato l'applicazione dell'art. 37 *bis* (commi primo e secondo) all'utilizzazione di una o più delle operazioni indicate in via tassativa dal terzo comma. Altre problematiche, ben più difficili da superare, sono dovute alla circostanza che l'art. 37 *bis* non è applicabile all'iva, il suo disposto riguarda formalmente il solo settore delle imposte sul reddito¹⁴⁹.

Un'attenta dottrina¹⁵⁰ aveva suggerito una tesi particolarmente affascinante: riconoscere una sorta di "reviviscenza" all'art. 10 della legge n. 408/1990. Si tratta di una disposizione antielusiva ancora applicabile ma accantonata dopo l'entrata in vigore dell'art. 37 *bis*. L'applicazione di tale disposizione, rispetto a quella di cui al d.p.r. 600/1973, non sembra limitata ad una particolare categoria di tributi. Sembrerebbe pertanto applicabile anche all'imposta sul valore aggiunto.

¹⁴⁶ Sull'interpretazione antielusiva ed in particolare sul suo rapporto con la struttura della disposizione, si veda, R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 283 ss.

¹⁴⁷ Sulla distinzione tra disposizione antielusiva generale (art. 37 *bis*) e disposizioni "speciali", si veda per tutti, R. Lupi, *Manuale giuridico*, op. cit., p. 310.

¹⁴⁸ M. Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2006, p. 131. A conclusioni analoghe giunge anche M. Basilavecchia, *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili Iva*, p. 1470.

¹⁴⁹ L'art. 37 *bis* è infatti collocato nel d.p.r. 600/1973, ossia all'interno di un testo normativo che racchiude, per espressa indicazione del legislatore, "disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi".

¹⁵⁰ R. Lupi, *Società senza impresa, detrazione Iva e "fiscalità dell'imprevedibile"*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 875 ss. e poi ribadita in Id., *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in A. Di Pietro (a cura di). La fattispecie rispetto alla quale l'Autore richiamava l'impiego dell'art. 10 cit. si presenta come assimilabile in linea di massima, a quella oggetto di discussione: si trattava infatti di ipotesi in cui il soggetto passivo Iva, avendo effettuato sul lato attivo operazioni esenti, vedeva afflitto il proprio diritto alla detrazione a causa della limitazione dovuta al meccanismo del *pro-rata*; tale situazione veniva aggirata mediante il coinvolgimento di una società appositamente costituita, alla quale veniva delegata l'effettuazione delle operazioni sul "lato passivo" e che - dopo la maturazione del diritto alla detrazione (o, al rimborso dell'iva assolta - veniva incorporata "per fusione" dal soggetto passivo stesso, il quale coniugava così l'esenzione iva con un vantaggio "asistemico", rappresentato nel caso di specie dal diritto all'integrale detrazione dell'imposta.

L'art. 10 cit. presenta tuttavia un inconveniente che lo rende assolutamente inadatto alla copertura dell'ampio numero di fenomeni elusivi proliferanti in ambito iva: esso risulta espressamente applicabile ad un ristretto elenco di operazioni tassativamente individuate dal legislatore¹⁵¹.

In conclusione, gli strumenti aventi funzione antielusiva attualmente in vigore nel nostro ordinamento non consentono di dare adeguatamente attuazione alla sentenza *Halifax*. Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, il riferimento di cui all'art. 37 *bis* agli "atti, fatti e negozi", appare assolutamente eccessivo. Come rilevato da un'autorevole dottrina¹⁵², l'impiego di determinati "percorsi negoziali" si conforma meglio "alla disciplina dell'imposizione reddituale" che non a quella dell'iva, essendo quest'ultima un'imposta destinata a colpire singole operazioni economiche "suscettibili di essere autonomamente sindacate sul piano applicativo".

3. Le sentenze *Collée* e *Teleos*

Come detto precedentemente, la sentenza *Halifax* costituisce l'ultima pronuncia nella quale la Corte applica il principio di oggettività delle operazioni iva. L'elemento soggettivo della buona fede, rinvenibile nella mancata conoscenza o conoscibilità della frode, assume invece rilievo nelle successive sentenze *Collée* e *Teleos*¹⁵³.

Nella sentenza *Collée* la Corte è stata investita di due questioni pregiudiziali: la prima è se sia possibile negare il diritto di esenzione al cedente che abbia effettuato un'operazione intracomunitaria ma che abbia fornito la prova in ritardo; la seconda concerne gli effetti espliciti sul diritto di deduzione dal comportamento del soggetto che consapevolmente occulta una transazione intervenuta tra altri operatori.

Con riguardo alla prima questione, la Corte statuisce che l'effettività del principio di neutralità, fondamentale per il corretto funzionamento del meccanismo applicativo dell'iva, non possa essere

¹⁵¹ L'applicabilità dell'art. 10 cit. risulta circoscritta alle sole "operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari".

¹⁵² M. Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, cit., p. 134.

¹⁵³ Con riguardo a tali sentenze si veda P. Centore, *Forma e sostanza nelle frodi iva*, in *Corr. trib.*, n. 43/2007. Spunti interessanti sono presenti anche in G. De Flora, *Brevi riflessioni in tema di regime probatorio nelle operazioni intracomunitarie*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2009.

sacrificata solo perché non sono stati rispettati taluni obblighi formali. Al cedente che abbia rispettato i requisiti sostanziali sarà perciò riconosciuta la possibilità di apportare rettifiche.

Per quanto riguarda invece la seconda questione, i giudici hanno stabilito che “il giudice del rinvio deve prendere in considerazione il fatto che il soggetto passivo ha in un primo momento consapevolmente occultato l’esistenza di una cessione intracomunitaria soltanto se esiste un rischio di perdite di entrate fiscali e se tale rischio non è stato completamente eliminato dal soggetto passivo” (punto 42).

La sentenza *Teleos* invece vede la Corte investita di altre due questioni pregiudiziali. Con la prima si chiedeva ai giudici comunitari di definire la fattispecie di cessione intracomunitaria, mentre con la seconda si chiedeva di delimitare i contorni della responsabilità della controparte contrattuale in buona fede del cessionario che abbia emesso documentazione falsa.

La prima questione è risolta dalla Corte stabilendo che affinché sia configurabile una cessione intracomunitaria è necessario che i beni oggetto della cessione si spostino fisicamente da uno Stato membro all’altro.

Nel risolvere la seconda questione, i giudici lussemburghesi statuiscano innanzitutto che il principio di neutralità dell’iva è prevalente rispetto alle azioni di contrasto alle frodi. Essi proseguono poi riconoscendo la buona fede di colui il quale abbia adottato tutte le cautele che gli possono essere ragionevolmente richieste al fine di assicurarsi che i documenti fossero regolari. Al soggetto che abbia adottato tali misure, non potranno quindi essere contestati i documenti risultati falsi.

4. Le sentenze *Optigen* e *Axel Kittel*

La Corte di Giustizia, con le recenti sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel*, ha assunto una precisa posizione con riguardo agli effetti e alle conseguenze delle frodi carosello. La Corte ha dato rilievo in queste pronunce all’elemento soggettivo del terzo, il quale non potrà esercitare il diritto di detrarre l’iva solo se avrà partecipato scientemente allo schema fraudolento.

La sentenza *Axel Kittel*, emessa il 6 luglio 2006 dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, con riguardo alle cause riunite C-439/04 e C-440/04 ¹⁵⁴, pur attenendosi a quanto stabilito precedentemente dalla stessa Corte nella sentenza *Optigen*¹⁵⁵, contribuisce in modo significativo a chiarire in che modo i giudici comunitari hanno operato il delicato contemperamento tra due esigenze contrapposte: da un lato il rispetto del principio della certezza del diritto e del legittimo affidamento, dall'altro l'imprescindibile esigenza di punire i comportamenti patologici posti in essere in violazione delle norme comunitarie.

Le problematiche si pongono sulla figura del dante causa dell'evasore, questi può infatti aver partecipato alla frode in modo inconsapevole, ed è proprio con riguardo alla partecipazione inconsapevole che è stata riconosciuta la detraibilità dell'Iva versata da questo soggetto anche se il soggetto evasore dello schema fraudolento non provvede al versamento.

Come sappiamo, il fenomeno delle frodi carosello si sostanzia nell'elaborazione di complessi meccanismi evasivi, articolati in modo diverso l'uno dall'altro, ma accomunati dall'interposizione fittizia di società cartiere negli scambi commerciali.

Tali società, i cui soci sono di regola meri prestanomi, vengono chiamate cartiere in quanto destinate ad operare in modo esclusivamente "cartaceo". In realtà le transazioni si svolgono, secondo lo schema ordinario di frode carosello, tra due soggetti diversi: il cliente (la società *broker*) ed il fornitore. L'esistenza della società cartiera è esclusivamente funzionale al non versamento dell'iva. Tale società, essendo di norma incapiente nonché retta da prestanomi, sparirà senza lasciare traccia non appena la frode sarà ultimata. In questo modo l'Erario non avrà alcun soggetto sul quale rivalersi per il danno derivante da un lato dal mancato versamento dell'Iva e dall'altro dalla detrazione di un'Iva mai incassata seppur regolarmente documentata in fattura.

4.1 La sentenza *Optigen*

La sentenza *Optigen*, venne pronunciata dalla Corte di Giustizia il 12 gennaio 2006. Protagonisti della vicenda sono i tre soggetti ricorrenti (*Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*), i quali nello schema appena evidenziato ricoprono il ruolo del cliente. Dagli atti processuali non risulta tuttavia in alcun

¹⁵⁴ Al riguardo si veda, cfr. P. Centore, "Problemi aperti: Responsabilità del cessionario nella frode carosello", in *L'IVA* n. 6/2005, pag. 7. Cfr., altresì, la Relazione al Convegno dell'Agenzia delle entrate a Mestre, tenuta il 12 maggio 2005, avente ad oggetto le frodi IVA, disponibile su *Fiscooggi*, Rivista telematica dell'Agenzia delle entrate. Più recente è l'articolo di R. Portale "Sulle frodi carosello serve la malafede" in *Il Sole 24 Ore* dell'8 luglio 2006, pag. 21. Interessante il commento di R. Salerno, "La deduzione Iva ottenuta con l'inganno annulla il beneficio", in *Fisconelmondo.it* del 10 luglio 2006.

¹⁵⁵ Sentenza del 10 marzo 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

modo la loro collusione con la cartiera (o *missing trader*). Può infatti accadere che il cliente (o società *broker*) sia coinvolto nella frode in maniera inconsapevole e, qualora gli venga negato il diritto di detrazione, egli subisce un danno patrimoniale corrispondente all'imposta addebitatagli dalla cartiera.

Dal punto di vista dell'Erario, la via più breve per porre rimedio ai danni causati dalla frode, essendo irreperibile il soggetto che ha incassato l'iva e non l'ha versata, è indubbiamente quella di punire il *broker*, il quale vuole portare in detrazione l'iva corrisposta alla cartiera.

Come ha specificato nelle sue conclusioni l'Avvocato Generale *Maduro*, se la frode ha successo, il risultato finale è che il *missing trader* ha incassato, senza averla dichiarata, l'iva che le Autorità fiscali devono riconoscere in detrazione al *broker*¹⁵⁶.

La sentenza che mi accingo ad analizzare si riferisce a tre cause riunite in quanto aventi oggetto pressoché identico. I ricorrenti *Optigen Ltd* e *Fulcrum Electronics* operano nel settore dei micro-circuiti per applicazioni informatiche ed hanno partecipato inconsapevolmente ad una frode carosello. L'Amministrazione fiscale inglese ha negato a queste società il diritto di portare in detrazione l'iva da esse assolta sugli acquisti sulla base del fatto che in tali operazioni era del tutto assente il requisito dell'economicità, la cui sussistenza è necessaria perché possa configurarsi un'operazione rilevante ai fini iva¹⁵⁷. Secondo l'Ufficio iva inglese le compravendite erano state effettuate con il solo scopo di evadere l'imposta sul valore aggiunto ed il *Tribunal* di Londra ha confermato tale interpretazione.

La vicenda giudiziaria della *Bond House* ha seguito lo stesso iter. All'epoca della causa quest'ultima operava nel settore della componentistica per *personal computer* e come le altre due società aveva avanzato richiesta di rimborso dell'iva assolta sugli acquisti all'Amministrazione inglese. Anche in questo caso la richiesta è stata respinta prima dall'Ufficio stesso e successivamente dal *Tribunal* di Manchester, il quale ha motivato il diniego in considerazione del fatto che “la concatenazione delle operazioni che avevano portato alla generazione del credito Iva avevano un unico obiettivo fraudolento e, benché il ricorrente si dichiarasse apertamente estraneo ai fatti, le operazioni costituenti la “catena” di acquisti e cessioni erano prive di giustificazione economica”¹⁵⁸.

Sia nell'ambito dei procedimenti *Optigen* e *Fulcrum Electronics*, sia nel procedimento *Bond House*, alla Corte di Giustizia sono state sottoposte due questioni pregiudiziali. La prima vertente sugli elementi da valutare nel momento in cui si verifica la spettanza del rimborso; la seconda

¹⁵⁶ Conclusione dell'Avvocato Generale *Maduro*, 16 febbraio 2005, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen*, par. 7.

¹⁵⁷ Si veda art. 4(2), Direttiva 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva).

¹⁵⁸ Conclusione dell'Avvocato Generale *Maduro*, 16 febbraio 2005, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen*, par. 14.

riguardante invece la verifica del rispetto dei principi fondamentali di proporzionalità, parità di trattamento e certezza del diritto.

4.2 La decisione della Corte

La Corte affronta innanzitutto la questione relativa all'economicità delle operazioni poste in essere dai ricorrenti, ribadendo¹⁵⁹ che la nozione di attività economica è quella contenuta nella Direttiva 77/388/CEE all'art. 4, n. 2, la quale qualifica come "economiche" tutte le attività dei produttori, dei commercianti o dei prestatori di servizi. Se questa è la definizione di attività economica della quale bisogna tenere conto nel caso in esame, non vi è dubbio che le operazioni effettuate dai ricorrenti vi rientrino a pieno titolo. La Corte ha ripreso sul punto quanto espresso dall'Avvocato Generale, il quale ha fatto notare come la sussistenza del requisito dell'economicità debba essere valutata avendo riguardo di volta in volta alle singole operazioni e non al loro complesso. Come sottolineato dalla Corte stessa nella causa *Rompelman*¹⁶⁰, il fondamento di tale conclusione va ricercato in una delle caratteristiche fondamentali dell'iva: la sua neutralità. Ed è proprio la neutralità del tributo che va garantita per ogni attività economica a prescindere dal suo scopo o dai risultati conseguiti.

In definitiva secondo la Corte, in tanto è possibile sanzionare un soggetto della catena di operazioni (ad es. negandogli il diritto di detrazione), in quanto sia riscontrabile in lui l'*animus* evasivo. Si capisce perciò quanto sia complicato per l'Amministrazione, fornire la prova della partecipazione consapevole al disegno fraudolento di tutti i soggetti coinvolti, o comunque del cliente al quale si vuole negare il diritto di detrazione. Ne deriva che questo diritto non può venire meno per il solo fatto che l'obiettivo perseguito dalla catena delle operazioni a monte o a valle sia estraneo alla norma stessa, qualora il soggetto non ne fosse a conoscenza¹⁶¹.

Oltre che del principio cardine di neutralità del tributo, bisogna tenere conto del fatto che il meccanismo applicativo dell'iva intracomunitaria prevede che l'imposta diventi esigibile e detraibile, di volta in volta per ogni operazione, seppur illecita¹⁶². La Corte si è pronunciata su

¹⁵⁹ Corte di Giustizia della Comunità Europea, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen*, par. 41.

¹⁶⁰ Corte di Giustizia della Comunità Europea, 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*.

¹⁶¹ Corte di Giustizia della Comunità Europea, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen*, parr. 35 e 47.

¹⁶² Sul rapporto tra attività lecite ed illecite ai fini tributari, si veda: A. Salvati, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria e interna*, in *Rass. trib.*, n. 4, 1999, ETI, 1099.

questo punto nella sentenza *Coffeeshop Siberië*¹⁶³, chiarendo che in caso di concorrenza tra attività lecite ed illecite, tale distinzione non rileva ai fini della assoggettabilità all'imposta.

Altra importante presa di posizione della Corte riguardo al principio di neutralità dell'iva e all'esercizio della detrazione è rinvenibile nella causa *NV Transport Service*¹⁶⁴, ove si afferma che la tutela del principio di neutralità per tutte le operazioni iva passa attraverso il riconoscimento del diritto di detrazione e non devono essere tenute in considerazione a tal fine né le finalità, né i risultati delle varie operazioni.

Alla luce delle considerazioni della Corte sembrano evidenti le ragioni per le quali la medesima ha accolto le pretese avanzate dalle parti ricorrenti ed ha negato che sia legittimo il recupero da parte dello Stato di un'imposta che egli non è riuscito ad incassare e che vuole ottenere facendo gravare sul solo cessionario il disegno fraudolento nel suo complesso negandogli il diritto di detrazione.

4.3 L'influenza esercitata dalla sentenza sull'ordinamento tributario italiano

La Corte fissando quattro principi fondamentali ha sancito la vittoria delle società che si trovano a partecipare inconsapevolmente ad una frode carosello:

- a) l'operazione effettuata dal cessionario inconsapevole è "economica" ai fini iva;
- b) il diritto di detrazione spettante a seguito del compimento di operazioni rispettose dei presupposti del tributo non può subire limitazioni;
- c) il fatto che il cedente abbia incassato l'iva di rivalsa e poi non abbia provveduto al versamento all'Erario è irrilevante ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione del cessionario;
- d) il rispetto del principio di neutralità è essenziale per il funzionamento del meccanismo applicativo dell'iva.

E' ad ogni modo innegabile che il problema delle frodi all'iva all'interno della Comunità sia molto serio, tant'è che la Commissione dell'Unione Europea ha recentemente richiamato¹⁶⁵ l'attenzione sul punto degli Stati membri. Condizione imprescindibile, secondo la Commissione, per attuare un'efficace lotta alle frodi è l'aumento della cooperazione e del coordinamento tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri, oltre alla previsione di soggetti coobbligati d'imposta¹⁶⁶.

¹⁶³ Corte di Giustizia della Comunità Europea, 29 giugno 1999, causa C-158/98, *Coffeshop Siberië*.

¹⁶⁴ Corte di Giustizia della Comunità Europea, 3 marzo 2004, causa C-395/02, *NV Transport Service*, par. 25, 26.

¹⁶⁵ COM(2006) 254, 31 maggio 2006.

¹⁶⁶ Si veda, art. 21, Direttiva 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva).

Per quanto riguarda l'impatto di tale sentenza nel nostro ordinamento, bisogna innanzitutto citare la Finanziaria del 2005, la quale ha inserito l'art. 60 *bis* all'interno del d.p.r. 633/72. Come visto in precedenza, è in questa norma che troviamo disciplinato l'istituto della solidarietà per il pagamento dell'imposta. Con questa norma per un verso è riconosciuto il diritto alla detrazione, per l'altro però il cessionario è chiamato a versare una seconda volta l'imposta che ha già corrisposto a titolo di rivalsa al cedente. La sostanza perciò non cambia ed a farne le spese è ancora una volta il principio di neutralità del tributo.

Con riguardo alla giurisprudenza italiana, troviamo un certo numero di sentenze della Corte di Cassazione relative al diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte nel caso di operazioni inesistenti¹⁶⁷. Da tali pronunce emerge chiaramente che l'orientamento dei giudici di legittimità è mutato nel tempo fino ad allinearsi a quello della giurisprudenza comunitaria con la sentenza 6124 del 13 marzo 2009. Un elemento costante, nelle interpretazioni dei nostri giudici, è rinvenibile nel fatto che il diritto alla detrazione dell'imposta deve essere negato nel caso in cui l'operazione ad esso relativa sia inesistente (sia nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti che in quello di operazioni oggettivamente inesistenti), fermo restando che quest'ultima debba essere assoggettata a tributo¹⁶⁸.

A differenza dei casi presi in esame con le citate pronunce, le operazioni effettuate dalla *Optigen*, dalla *Fulcrum Electronics* e dalla *Bond House* e sottoposte alla Corte di Giustizia sono esistenti sia sotto il profilo oggettivo sia sotto quello soggettivo, sarebbe perciò complicato disconoscere in ipotesi simili il diritto di detrazione in mancanza di specifiche norme che prevedano il contrario¹⁶⁹.

In conclusione l'art. 60 *bis*, d.p.r. 633/72, se per un verso costituisce applicazione di quanto auspicato nell'art. 21 della Direttiva 77/388/CEE, per l'altro solleva, nella sua attuale formulazione, dei dubbi circa la sua compatibilità con i principi comunitari vigenti in materia, in particolare la norma viene criticata sotto il profilo della proporzionalità.

Come già chiarito in precedenza, l'art. 60 *bis* dispone che la responsabilità del cessionario scatti in modo automatico senza che questi possa quantomeno beneficiare degli opportuni accertamenti. Infatti i due elementi di per sé sufficienti a far scattare la solidarietà sono l'omesso versamento dell'imposta da parte del cedente ed il fatto che il prezzo stabilito dalle parti sia inferiore al "valore normale". Il cessionario che si trovi ad essere responsabile può liberarsi dalla solidarietà solamente fornendo la prova che "...il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che

¹⁶⁷ Cass., 4 novembre 2002, n. 15379; Cass., 7 ottobre 2002, n. 14337; Cass., 25 ottobre 2001, n. 13139; Cass., 4 giugno 2001, n. 7498; Cass., 24 luglio 2000, n. 9665.

¹⁶⁸ In applicazione del principio stabilito all'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72.

¹⁶⁹ Si veda: Cass., 18 febbraio 1999, n. 1348 sui casi di "detrazione indebita".

comunque non è connesso con il mancato versamento dell'imposta"¹⁷⁰. Può certamente ritenersi che una prova così strutturata costituisca un onere eccessivamente gravoso per il cessionario, anche se l'operazione da lui posta in essere fosse perfettamente lecita. Il prezzo delle operazioni che ogni giorno vengono effettuate è infatti la risultante di un numero di variabili incalcolabile e riuscire a dimostrare oggettivamente e documentalmente che un'operazione sia lecita anche se il prezzo ad esso relativo è inferiore al "valore normale" può diventare facilmente un ostacolo eccessivamente gravoso se non insormontabile.

Secondo un'autorevole dottrina¹⁷¹, a sollevare consistenti dubbi di compatibilità con i principi comunitari, sarebbe proprio la circostanza che l'applicabilità della norma sia subordinata alla mancata corrispondenza tra prezzo dell'operazione e "valore normale". Il disposto dell'art. 60 *bis* non sembra selettivo e la selettività è un elemento fondamentale sul quale è imperniato il principio di proporzionalità.

Se si analizzano le frodi carosello dal punto di vista strutturale, ci si rende conto che l'inferiorità dei prezzi di trasferimento al "valore normale" non è una condizione necessaria per la loro riuscita. Da ciò possiamo certamente dedurre che l'ammontare del prezzo non è un parametro affidabile per distinguere fra operazioni illecite ed operazioni lecite.

Anche altra parte della dottrina¹⁷² auspica perciò che all'ammontare del prezzo (la cui inferiorità agli standard di mercato può comunque costituire un indizio dell'illiceità dell'operazione), vengano affiancate ulteriori e indispensabili indagini, quali ad esempio quelle relative all'accertamento del *consilium fraudis* fra cedente e cessionario.

4.4 La sentenza Axel Kittel

La sentenza in questione, come detto in precedenza, è stata emessa in relazione ai procedimenti C-439/04 e C-440/04.

Il primo procedimento riguarda la *Computime*, una società avente sede in Belgio, la cui attività economica consiste nel commercio all'ingrosso di apparecchiature informatiche. I beni prodotti da questa società, venivano esportati in altri Paesi membri dell'Unione Europea, in particolare in Lussemburgo. Una volta ricevuta la merce, il cessionario lussemburghese cedeva a sua volta i

¹⁷⁰ Art. 60 *bis*, terzo comma, d.p.r. 633/1972.

¹⁷¹ W. Andreoni, *Diritto alla detrazione e neutralità dell'Iva: spunti critici alla responsabilità del cessionario Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, 221 ss.

¹⁷² A. Mondini, *Responsabilità solidale del cessionario Iva*, in *Rass. trib.*, 3/2005, 755.

medesimi beni ad un terzo acquirente, anch'egli residente nello stesso Stato. L'ultimo passaggio della catena era costituito dalla rivendita del pacchetto di beni al fornitore della *Computime*. Quest'ultimo fatturava regolarmente le sue cessioni alla società belga, ma sistematicamente ometteva il versamento dell'imposta incassata a titolo di rivalsa. Il giudice belga competente, ha ritenuto che il comportamento della *Computime* fosse illecito in quanto la società sarebbe stata a conoscenza della frode.

Il secondo procedimento riguarda la *Ricolta*, una società belga, la quale aveva effettuato la cessione di due costose automobili ad un'altra società avente sede nello stesso Stato, la *Auto Mail*. Le due automobili dovevano essere rivendute da *Auto Mail*, in altri paesi comunitari, avvenimento che non si è verificato in quanto le autovetture non sono mai uscite dal Belgio e sono state oggetto di meccanismi fraudolenti volti all'evasione fiscale. Il tribunale ha ritenuto che i soggetti presso i quali la *Ricolta* ha acquistato le auto, avevano architettato uno schema fraudolento volto al mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

4.5 La posizione assunta dall'Amministrazione fiscale belga con riguardo all'esercizio del diritto di detrazione

L'Amministrazione belga, data la natura fraudolenta delle operazioni, ha negato sia a *Computime* che a *Ricolta*, la possibilità di detrarre l'iva corrisposta ai cedenti. La decisione della questione passa successivamente nelle mani della Corte di Giustizia affinché stabilisca se il fatto che la causa di un contratto di compravendita sia illecita determini una nullità dello stesso circoscritta all'area del diritto civile ovvero operante anche ai fini tributari.

La negazione del diritto di detrazione, se per un verso può essere ritenuta una soluzione comprensibile, in quanto risulta essere l'unico strumento rimasto all'Erario per tutelarsi, data l'incapienza o la non perseguibilità del debitore d'imposta, per altro verso si espone alle critiche sollevate dalla Corte di Giustizia ed analizzate precedentemente nella sentenza *Optigen*.

La posizione della nostra Corte di Cassazione¹⁷³, è invece ben lontana da quella della Corte di Giustizia. I giudici di legittimità italiani distinguono le due posizioni, quella di debito e quella di credito nei confronti del fisco, negando anch'essi il diritto di detrazione relativo ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, in virtù di un vago principio di "estraneità"

¹⁷³ Cfr. Cass., 29 maggio 2001, n. 7289, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, nonché Cass., 7 ottobre 2002, n. 14337 in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 1/2003, p. 51, con commento di M. Peirolo, "il divieto di detrazione dell'IVA relativa alle operazioni inesistenti".

dell'imposta risultante dalla fattura "falsa", senza aver riguardo all'elemento soggettivo del cessionario, il quale può aver versato l'iva di rivalsa al cedente in assoluta buona fede.

4.6 La posizione dei giudici comunitari

La Corte di Giustizia ribadisce innanzitutto quanto precedentemente statuito nella sentenza *Optigen*, con riguardo al principio di neutralità fiscale¹⁷⁴. Tale principio non consente di compiere distinzioni, ai fini dell'esercizio della detrazione, tra operazioni lecite ed operazioni illecite. Al riguardo, un'autorevole dottrina¹⁷⁵ sottolinea come "se la detrazione dell'IVA fosse subordinata alla regolarità delle precedenti transazioni che hanno riguardato il medesimo bene acquistato [...] ciascun soggetto passivo sarebbe chiamato ad effettuare per ciascun acquisto verifiche assai difficili e complesse". In definitiva è il sistema stesso dell'iva ad impedire che il diritto di detrazione venga negato, al soggetto il quale in buona fede abbia consentito l'evasione del venditore. Si deve allora tenere distinta l'ipotesi in cui il cessionario abbia preso effettivamente parte alla frode, in tal caso infatti, sebbene egli fosse a conoscenza della macchinazione fraudolenta ma si fosse semplicemente limitato ad ometterne la denuncia, il principio di neutralità imporrebbe ancora una volta che il diritto di detrazione resti integro.

L'Avvocato Generale nelle sue conclusioni ha sottolineato che "il comportamento dell'obbligato sleale, che non comunica al fisco l'imbroglio, genera diverse conseguenze, ma mai quella di vanificare una regola generale del regime dell'IVA, ossia quella secondo cui, in ciascuna fase del processo di produzione o distribuzione, l'onere fiscale si applica sottraendo quello sostenuto nelle fasi precedenti".

Si giunge ad una conclusione differente solo nel caso in cui il cessionario sia direttamente coinvolto nella perpetrazione della frode. La condotta tenuta dal terzo costituisce in tal caso un abuso della norma comunitaria. Sul punto è utile richiamare quanto statuito nella sentenza *Halifax*¹⁷⁶, ove la Corte di Giustizia statuisce che è necessario perseguire quelle condotte che, se per un verso tendono a rispettare quanto statuito dalla norma, per l'altro tendono alla realizzazione di un risultato contrario alle sue prescrizioni. In tali casi sarà il giudice del rinvio a dover accertare la partecipazione psicologica e materiale dei vari soggetti all'artificio illecito. Nel caso in cui

¹⁷⁴ Si veda anche, sentenza 29 giugno 1999, causa C-158/98, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁷⁵ G.D. Toma, La Frode carosello nell'IVA, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, II, 1381 ss., nota 167.

¹⁷⁶ Cfr. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 5/2006, p. 377, con commento di A. Santi, "Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA".

quest'ultimo accerti che i soggetti coinvolti abbiano creato il complesso schema in cui la frode si sostanzia, con il solo scopo di creare un indebito diritto di detrazione, è ovvio che tale diritto non spetti più. Se così è, il principio di neutralità è comunque salvaguardato in quanto “a monte dell'operazione non è stata versata alcuna imposta di cui possa chiedersi la restituzione”¹⁷⁷.

4.7 Il percorso seguito dai giudici della Corte in punto di identificazione delle frodi carosello

Il problema delle frodi carosello, seguendo l'impostazione di un'autorevole dottrina¹⁷⁸, non può essere risolto né negando puramente e semplicemente l'esercizio del diritto di detrazione, né distinguendo fra “buona elusione” e “cattiva elusione”. Tale distinzione è stata posta dalla Corte di Giustizia a fondamento del suo giudizio nelle sentenze 21 febbraio 2006, C-255/02 (sentenza *Halifax*) e C-223/03¹⁷⁹ (*University of Huddersfield Higher Education Corporation*).

Come altrove sottolineato¹⁸⁰, distinguere sulla base dei risultati positivi o negativi dell'operazione¹⁸¹ (*results-driven criteria*), mina alle fondamenta il principio della certezza del diritto, nonché un altro principio fondamentale dell'ordinamento giuridico comunitario, come quello del legittimo affidamento, espressione del principio dell'apparenza secondo il quale quando un soggetto confida ragionevolmente in una situazione apparente quest'ultima assume rilievo seppur diversa dalla realtà.

Le successive sentenze della Corte di Giustizia denotano il fatto che i suoi giudici hanno recepito tali osservazioni, basta osservare i casi *Halifax* e *Bupa*¹⁸², nei quali si è passati da un esame degli effetti della frode ad un esame dell'elusione. Attualmente, la via seguita è quella dell'accertamento del *consilium fraudis* del soggetto terzo, si mira in altre parole ad accertare l'effettivo coinvolgimento del terzo nella frode.

¹⁷⁷ P. Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 10/2006, p. 844.

¹⁷⁸ P. Centore, commento a sentenza C-419/02, in *C.T.* n. 14/2006, p. 1110.

¹⁷⁹ Corte di Giustizia UE, 21 febbraio 2006, causa C-223/03, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁸⁰ Cfr. R. del la Feria, “*The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning - further towards legal uncertainty?*”, in *EC Tax Revue*, 2006, 1, p. 27 ss.

¹⁸¹ Criterio per la prima volta apparso nella sentenza 12 maggio 2005, causa C-452/03, “*RAL*”, in *GT-Riv. giur. trib.*, 10/2005, p. 897, con commento di G. Alemanno, “*L'utilizzo di macchine da gioco è prestazione di servizio localizzabile nel territorio dove è svolto*”.

¹⁸² Ove i giudici lussemburghesi osservano che “...costituiscono cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi della Sesta direttiva, in quanto soddisfano i criteri oggettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, anche quando siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico”

4.8 Spunti di riflessione sulla posizione assunta dalla giurisprudenza comunitaria alla luce delle sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel*

Le sentenze precedentemente analizzate presentano molteplici elementi comuni che consentono di risalire alla posizione che i giudici della Corte di Giustizia hanno assunto con riguardo al fenomeno delle frodi carousel nel suo complesso, al di là delle diverse forme ed articolazioni nelle quali i meccanismi fraudolenti si pongono nella realtà.

A tal fine, bisogna preliminarmente individuare quali siano i principi di diritto che potenzialmente si trovano in contrasto fra loro nella soluzione dei casi sottoposti al giudizio della Corte.

Dall'analisi delle sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel*, emerge chiaramente il tentativo, da parte dei giudici comunitari, di comporre fra loro due principi che possono ritenersi parzialmente contrapposti: il principio della certezza del diritto e quello dell'abuso del diritto¹⁸³. L'elemento fondamentale, in base al quale la Corte stabilisce la punibilità o meno di un individuo, risiede nell'elemento soggettivo in ragione del quale il soggetto partecipa allo schema fraudolento.

L'obiettivo fondamentale che i giudici lussemburghesi si pongono è quello di salvaguardare l'imposta sul valore aggiunto ed il suo meccanismo applicativo. In questo senso diventa essenziale preservare la neutralità dell'imposta, affinché la capacità contributiva colpita dal tributo continui ad essere quella manifestata con il consumo. Contrasta evidentemente con tale obiettivo, la strada seguita dalle Amministrazioni finanziarie coinvolte nelle cause sfociate nelle sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel*. Come visto in precedenza, tali Amministrazioni cercavano di limitare i danni causati dalle frodi disconoscendo il diritto di detrazione del cessionario (o *broker*). In realtà il soggetto che non aveva provveduto al versamento dell'Iva era il cedente (o cartiera o *missing trader*), perciò si verificava una vera e propria trasposizione della responsabilità su un diverso soggetto della catena. Sul punto è utile citare le parole del presidente Rosas e del relatore Von Bahr della sentenza *Optigen*: "(...) operazioni (...) che non sono di per sé inficiate da frodi all'Iva 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 VI Direttiva, in quanto soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni". Tali considerazioni sono valide, "(...) 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 soggetto passivo non aveva e

¹⁸³ P. Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, cit., p. 843.

non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata da detto soggetto passivo"¹⁸⁴.

Il risultato del contemperamento operato dai giudici tra i suddetti principi della certezza del diritto e dell'abuso del diritto, è individuato nella punibilità del soggetto che abbia dolosamente partecipato alla frode, anche se diverso dalla società cartiera¹⁸⁵.

Il giudice, ai punti 54, 55, 56 e 57 della sentenza *Optigen*, esplicita che "(...) la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla VI Direttiva. Gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario. Se l'amministrazione finanziaria rileva che il diritto alla deduzione è stato esercitato in modo fraudolento può richiedere, con effetto retroattivo, il rimborso degli importi dedotti e spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce degli elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo. Del pari, un soggetto che sapesse o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una froda all'Iva, ai fini della VI Direttiva, deve essere ritenuto partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla vendita di beni. In una tale situazione, infatti, il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diviene complice".

4.9 Un tentativo di trasposizione di un'ipotetica vicenda Axel Kittel nell'ordinamento tributario italiano

Per capire, in concreto, quali implicazioni comporti l'orientamento dei giudici comunitari sotto il profilo processuale probatorio, può essere interessante tentare di rappresentare all'interno

¹⁸⁴ Par. 55, sentenza *Optigen*.

¹⁸⁵ Diversamente rispetto alla sentenza *Halifax* (Sentenza del 21 febbraio 2006, procedimento C-255/02), che riscontra "(...) su un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale", nelle sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel*, è attribuita rilevanza all'elemento soggettivo del soggetto passivo. Tale evoluzione è considerata positivamente da P. Centore, in *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'Iva*, cit. 845. Le due posizioni espresse dalla Corte di Giustizia potrebbero in realtà trovare composizione ove si consideri che nel caso *Halifax* pur essendo le società coinvolte autonomi soggetti di diritto erano controllate al cento per cento da una stessa capogruppo (la *Halifax* appunto), di tal che il giudice comunitario potrebbe aver deciso considerando implicita l'esistenza dell'elemento soggettivo, concentrandosi invece sull'esistenza di un insieme di elementi oggettivi dai quali si potesse ricavare che lo scopo delle operazioni controverse era essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. In tutti i casi, invece, in cui il meccanismo elusivo o evasivo sfrutti la circolazione di un bene tra più soggetti almeno apparentemente indipendenti (come nelle sentenze e nei casi qui esaminati), al fine di individuare i soggetti "sanzionabili" sarebbe necessario individuare in capo ad essi l'ulteriore elemento della consapevolezza d'aver preso parte alla frode. Si veda anche Salvini, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3099.

dell'ordinamento tributario italiano, una vicenda analoga a quella che ha portato all'emanazione della sentenza *Axel Kittel*.

Vista la frequenza con la quale si verificano in Italia casi di questo genere, il tentativo non presenta particolari difficoltà.

Seguendo l'impostazione data al problema dai giudici della Corte, l'Agenzia delle entrate potrebbe percorrere due strade per tentare di limitare i danni causati dalla frode. La prima sarebbe quella di provare l'inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni concluse con le società cartiere. Come sottolineato da un'autorevole dottrina¹⁸⁶, tale via sarà difficilmente percorribile qualora il carousel fosse ben strutturato. La seconda via sarebbe quella di fornire la prova del *consilium fraudis* del soggetto passivo economicamente integro, potendo così procedere alla contestazione nei suoi confronti dell'imposta non versata dal *missing trader*.

Sul punto, parte della dottrina¹⁸⁷ ritiene che tale "dimostrazione rischia di concretare la c.d. *probatio diabolica* se contestualizzata nell'ambito della giurisdizione tributaria". Effettivamente, il processo tributario italiano si caratterizza per avere una fase istruttoria alquanto limitata, nella quale il novero delle prove utilizzabili è ridotto essenzialmente a quelle documentali.

In concreto, se gli autori della frode hanno utilizzato una sufficiente accortezza nella costruzione del carousel, non lasciando tracce documentali dalle quali possano risultare evidenti i rapporti tra le società cartiere e la società *broker*, sarà estremamente complicato per l'Amministrazione finanziaria dare la prova dell'elemento soggettivo.

La struttura processuale pensata e disciplinata dal legislatore delegato del 1992, è quella di un processo veloce, utilizzabile per dirimere essenzialmente controversie risolubili tramite prove documentali¹⁸⁸. Proprio a causa di tali caratteristiche, che rendono praticamente impossibile fornire

¹⁸⁶ Mondini, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 757, ove l'Autore osserva che "(...) a meno che la stessa circolazione dei beni non venga simulata e risulti assolutamente fittizia, nella frode carousel non si hanno operazioni oggettivamente inesistenti ed emissioni di fatture totalmente o parzialmente false, con simulazione del prezzo o dell'addebito dell'imposta". Le difficoltà incontrate nel fornire prove di questo genere sono evidenziate anche da I. Caraccioli, *Interposizione e norme antifrode in materia di Iva: profili penali*, in *Il Fisco*, I, 2006, p. 2158.

Viene anche in considerazione al riguardo la sentenza della Comm. Trib. Reg. Venezia, 26 maggio 2003, n. 18, in *Riv. dir. trib.*, II, 2004, p. 501 ss., con nota di Basilavecchia, *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi Iva*. Il giudice osserva come nel caso esaminato, considerato il meccanismo formale di applicazione dell'iva, non vi fosse spazio per dimostrare l'inesistenza soggettiva o oggettiva delle cessioni intervenute tra le società cartiere e il soggetto "solubile" parte del processo tributario. Ciò perché nonostante l'avvenuta prova in sede penale della consapevolezza di quest'ultimo in ordine all'esistenza della frode non poteva giungersi a definire inesistenti le avvenute cessioni (mancando la prova processuale di detto assunto)

Sulla mancata prova dell'inesistenza soggettiva o oggettiva contestata dall'amministrazione si veda anche Comm. Trib. Reg. Bologna, sentenza del 21 marzo 2006, n. 19/11/06.

¹⁸⁷ M. Fanni, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'Iva: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2006, p. 238.

¹⁸⁸ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit. 387.

la prova dell'elemento psicologico, la scelta del legislatore è stata criticata da larga parte della dottrina¹⁸⁹.

Il legislatore ha cercato di porre rimedio a tale situazione, introducendo l'art. 60 *bis*, all'interno del d.p.r. 633/72. La *ratio* della norma è proprio quella di consentire più agevolmente all'Amministrazione di rivalersi sul cessionario in caso di omesso versamento dell'iva da parte del cedente. Come visto in precedenza, l'art. 60 *bis* dispone infatti che il cessionario che ha acquistato beni ad un prezzo inferiore al c.d. valore normale, è solidalmente responsabile con il cedente nel caso in cui quest'ultimo non provveda al versamento dell'imposta. Al cessionario è tuttavia consentita una prova contraria, infatti ai sensi del comma 3 dell'art. 60 *bis*, "(...) l'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta".

A parte il rimedio offerto dall'art. 60 *bis*, bisogna ricordare che i meccanismi fraudolenti volti all'evasione dell'iva sono rilevanti anche dal punto di vista penale. Perciò una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia svolto le sue indagini, di regola vengono attivati due processi: il processo tributario ed il processo penale. Le norme che disciplinano queste due giurisdizioni sono molto differenti tra loro. Per quel che qui interessa, va detto che nel processo penale la fase istruttoria è ovviamente più elaborata rispetto a quella del processo tributario, conseguentemente in tale processo sarà decisamente più agevole riuscire a provare l'elemento psicologico dei partecipanti al carosello. Tuttavia, secondo la Corte di Cassazione¹⁹⁰, sulla scorta delle disposizioni dettate dal legislatore con il d.lgs. 74/2000, quanto stabilito nell'ambito del processo penale non potrà essere utilizzato dal giudice tributario. L'art. 654 del c.p.p. ha poi individuato le due condizioni in presenza delle quali una sentenza penale potrà trovare applicazione in un processo civile o amministrativo. In primo luogo, è necessario che nel processo penale siano stati accertati determinati elementi di fatto e che il riconoscimento in sede civile o amministrativa di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo dipenda dall'accertamento di quegli stessi fatti, purché tali

¹⁸⁹ Critiche alla scelta di non consentire la prova testimoniale nel processo tributario sono presenti in F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit. 387; Id., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 48.; Moschetti, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 12; Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, 2005, Milano, p. 236; Schiavolin, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, 550 ss.; Turchi, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 518; Menchini, *Articolo 7 (Poteri delle Commissioni Tributarie)*, in AA.VV. *Il nuovo processo tributario*, Commentario (a cura di) Baglione - Menchini - Miccinesi, 2004, Milano, 100. Tale valutazione è espressa con la consapevolezza che la Corte Costituzionale in più occasioni ha ribadito la legittimità del divieto (C. Cost., 21 gennaio 2000, n. 18, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 327 ss.; Id., 27 luglio 2001, n. 324.)

¹⁹⁰ *Ex pluribus*, Cass., 28 giugno 2006, n. 14953, in *Il Fisco*, I, 2006, p. 5559, con nota di Capolupo, *Giudicato penale e motivazione dell'atto impositivo*; Id. 16 maggio 2005, n. 10269, *ivi*, I, 2005, p. 4578.

elementi siano stati considerati rilevanti ai fini della sentenza penale. In secondo luogo, la prova della situazione giuridica soggettiva della quale si discute deve poter essere fornita con ogni mezzo. Ed è proprio questo secondo presupposto che impedisce nella maggior parte dei casi il recepimento della sentenza penale nel processo tributario. Accade infatti di frequente che nel processo penale, l'accertamento dell'elemento psicologico avvenga tramite mezzi di prova non ammissibili in sede tributaria, in particolare tramite la prova testimoniale.

Considerate le ingenti difficoltà alle quali va spesso incontro l'Amministrazione nella prova dell'elemento soggettivo, un'autorevole dottrina¹⁹¹ ha prospettato un'interessante soluzione: la partecipazione dell'Amministrazione al processo penale quale parte civile offesa. In questo modo, qualora sia possibile provare documentalmente l'elemento soggettivo del soggetto "solvibile", l'imposta verrà recuperata per mezzo del processo tributario. Se invece si dovesse rendere necessaria l'utilizzazione di mezzi di prova non utilizzabili nell'ambito della giurisdizione tributaria, l'Amministrazione, costituendosi parte civile nel processo penale, potrebbe comunque recuperare l'imposta evasa, sotto forma di risarcimento del danno.

5. La sentenza n. 6124 del 13 marzo 2009

La sentenza 6124/2009 della Corte di Cassazione segna il momento in cui la nostra giurisprudenza di legittimità si è definitivamente conformata a quella della Corte di Giustizia in materia di diritto di detrazione.

La controversia in esame aveva ad oggetto una tipica frode carosello. Alcuni soggetti passivi italiani vendevano beni senza applicazione dell'iva ad operatori extracomunitari e questi ultimi rivendevano i medesimi beni, sottocosto, a società cartiere italiane. Le merci venivano poi riacquistate dagli originari proprietari italiani comprensive di iva, presso le cartiere che le avevano reimportate, le quali ovviamente omettevano il versamento dell'imposta all'Erario e sparivano. L'Amministrazione finanziaria italiana, forte del precedente orientamento della Cassazione,

¹⁹¹ M. Fanni, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'Iva: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, cit. 246.

chiedeva che venisse negato l'esercizio del diritto di detrazione in capo ai cessionari finali, avendo essi acquistato i beni presso soggetti fittiziamente interposti rispetto ai cedenti reali.

La domanda della Amministrazione finanziaria non venne però accolta dalla Corte, la quale ritenne che per negare al cessionario la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti, dovesse essere provata la partecipazione attiva di quest'ultimo al meccanismo fraudolento, o per lo meno la sua consapevolezza della frode nei passaggi precedenti al suo acquisto.

Tale pronuncia è particolarmente interessante in quanto in essa la Cassazione recepisce pienamente l'orientamento della Corte di Giustizia e va per la prima volta oltre il limite dell'interposizione fittizia, elemento cardine fino a quel momento delle sue sentenze¹⁹².

I giudici italiani ammettono che il cessionario possa essere sottoposto alla sanzione dell'indetraibilità dell'iva, ma tale possibilità è subordinata alla prova della sussistenza di *comportamenti abusivi*. Questi ultimi sono riconosciuti in presenza di due elementi: il fatto che la cartiera non ha provveduto al versamento dell'iva incassata a titolo di rivalsa dal cessionario e la dimostrazione della circostanza che i soggetti coinvolti abbiano agito in adempimento di un accordo simulatorio e che perciò i vari passaggi (esportazioni ed importazioni), siano di fatto privi di giustificazione economica.

Per la prima volta viene affermata la non sufficienza di soli elementi oggettivi per poter negare l'esercizio della detrazione. In applicazione di "principi comunitari riscontrabili nel nostro ordinamento", tale sanzione potrà trovare applicazione solo ove sia provata la sussistenza in capo al cessionario, di un elemento soggettivo consistente nella "necessaria e consapevole partecipazione [...] all'evasione posta in essere dalla venditrice".

Altro cambiamento riscontrabile in tale pronuncia rispetto a quelle precedenti è quello riguardante l'onere della prova. Dall'argomentazione della sentenza emerge chiaramente come i giudici della Corte attribuiscono all'Amministrazione l'onere di fornire almeno tre prove: quella della natura fittizia della società italiana interposta, quella dell'omesso versamento dell'iva da parte di quest'ultima e soprattutto quella, particolarmente complessa come visto precedentemente, dell'elemento psicologico del cessionario, in virtù del quale egli avrebbe partecipato consapevolmente alla frode.

Qualora poi la Finanza presenti elementi probatori univoci, la Cassazione non esclude che sia il cessionario finale a dover fornire la prova contraria della sua non partecipazione allo schema fraudolento. Tuttavia, mentre in passato non erano stati adeguatamente definiti i confini di questa

¹⁹² Nonostante all'inizio della motivazione la Corte sembrava voler confermare la propria interpretazione precedente, sancendo l'indetraibilità dell'iva da parte del cessionario a causa della natura fittizia del dante causa. I giudici avevano infatti sostenuto che "per potere ritenere l'indetraibilità dell'iva portata dalle fatture emesse dalle società italiane intermediarie occorrerebbe in primo luogo la prova della loro qualità di società fittizie (cartiere)".

prova contraria che potevano perciò essere molto vasti, attualmente il contribuente potrà limitarsi a provare che il prezzo da lui pagato alla cartiera per il pacchetto di beni è in linea con gli *standards* di mercato.

Se infatti, come statuito dalla Suprema Corte, elemento cardine della frode carosello è l'obiettivo perseguito dai soggetti partecipanti di "conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale e autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni", ciò che il cessionario finale deve provare affinché gli debba essere riconosciuto il diritto di detrazione è proprio il fatto che il pacchetto di beni di cui aveva bisogno è stato acquistato presso il soggetto fittiziamente interposto a fronte di un prezzo analogo a quello che gli sarebbe stato praticato da qualunque altro soggetto operante sul mercato.

Del resto, il fatto che a rilevare sia il prezzo al quale sono stati acquistati i beni, è confermato, come sappiamo, dal disposto del secondo comma dell'art. 60 *bis*: "in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario (...) è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta".

Tanto l'art. 60 *bis* quanto l'interpretazione della Cassazione possono considerarsi assolutamente in linea con i principi comunitari vigenti in materia. Può essere richiamato, a testimonianza di tale coincidenza, quanto affermato dall'Avvocato Generale *Maduro* al paragrafo 42 delle conclusioni presentate nella causa *Optigen*: "A tal proposito vale la pena di sottolineare che il fatto che un'attività ricada nella sfera di applicazione della VI Direttiva non significa che gli Stati membri perdano il potere di intervenire contro di essa. Infatti, l'art. 21 della VI Direttiva attribuisce agli Stati membri la facoltà di introdurre una responsabilità tributaria solidale. Di conseguenza, un soggetto passivo può essere ritenuto responsabile del pagamento dovuto dalla sua controparte contrattuale se sapeva o avrebbe dovuto sapere delle attività fraudolente della medesima. Numerosi Stati membri hanno adottato misure di questo tipo contro la frode carosello".

In conclusione, la Corte di Cassazione, con questa pronuncia fondamentale, ha voluto per un verso assestarsi sulla linea guida tracciata dalla Corte di Giustizia, essendo consapevole della natura di tributo armonizzato dell'iva e della conseguente impossibilità da parte dei singoli Stati di determinarne autonomamente i profili applicativi; per altro verso ha voluto tutelare il soggetto passivo che ha agito in buona fede¹⁹³ senza partecipare né ignorare colpevolmente la frode da altri realizzata.

¹⁹³ L'esigenza di tutelare l'operatore di buona fede è messa in luce anche nelle sentenze *Netto Supermarket* e *Teleos*. Nella prima, ad esempio la Corte comunitaria ha ritenuto contraria al principio di proporzionalità una disciplina nazionale che "faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'iva sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode commessa dall'acquirente". Ciò in quanto "sarebbe chiaramente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali egli non ha alcuna influenza" (par. 23). Sulla base di tali argomentazioni non sembra essere condivisibile

Tale apprezzabile orientamento, consente ad ogni operatore economico di agire liberamente sul mercato senza la preoccupazione di doversi dotare di prove documentali volte a dimostrare l'effettività delle operazioni economiche poste in essere. Esso favorisce inoltre la progettazione di operazioni transfrontaliere, contribuendo così a difendere la libertà di circolazione comunitaria¹⁹⁴.

6. Altri casi recentemente sottoposti alla Corte di Giustizia.

6.1 I casi *Mahagében-Péter Dávid e Bonik*: il problema della prova

Come detto in precedenza, il diritto di detrazione viene meno, in quei casi nei quali il cessionario sia direttamente coinvolto nella perpetrazione della frode, ed il suo coinvolgimento dovrà essere accertato secondo i criteri di partecipazione soggettiva ed oggettiva ai fatti concreti nei quali la macchinazione fraudolenta si sostanzia. Solo a seguito di questi incisivi accertamenti sarà possibile negare la detrazione dell'iva.

Nelle cause riunite C-80/11, C-142/11 (*Mahagében - Péter Dávid*) e nella causa C-285/11 (*Bonik*), i giudici lussemburghesi affrontano il problema della validità delle prove presentate dall'Amministrazione finanziaria per dimostrare che il cessionario ha scientemente partecipato alla frode carosello con lo scopo principale o secondario di creare un indebito diritto di credito nei confronti dell'Erario e poter così negare l'esercizio del diritto di detrazione.

quanto sostenuto in dottrina riguardo all'emersione, in ambito iva, di un "dovere giuridico di diligenza e di vigilanza degli operatori economici nel realizzare i propri affari" (Mondini, *Falso materiale e ideologico nelle frodi iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1788 ss., 1805. Invero, questo dovere, che pure può definirsi sussistente, non può andare oltre quanto può essere ragionevolmente chiesto al soggetto passivo, senza che costui sia obbligato a snaturare il proprio mestiere di imprenditore. In questo senso si è espresso l'Avvocato Generale *Maduro*, nelle citate conclusioni sul caso *Optigen*, laddove ha evidenziato che il principio di certezza del diritto osta a che un operatore sia assoggettato ad oneri di indagine troppo stringenti rispetto ai propri fornitori. Anche da questa prospettiva risulta apprezzabile l'equilibrio della soluzione offerta dalla Corte di Cassazione con la sentenza 6124/2009.

¹⁹⁴ A più riprese i giudici comunitari hanno legato il meccanismo applicativo dell'iva alla piena realizzazione delle libertà fondamentali di circolazione dei fattori produttivi. Nella sentenza *Teleos*, ad esempio, la Corte di Giustizia ha chiaramente affermato il principio secondo il quale "se è vero che il regime degli scambi intracomunitari è divenuto più aperto alla frode, ciò non toglie che i requisiti probatori stabiliti dagli Stati membri devono rispettare le libertà fondamentali istituite dal Trattato CE quale, segnatamente, la libertà di circolazione delle merci".

Nella prima delle due cause, le società Mahagében ed RK avevano stipulato un contratto relativo alla fornitura di tronchi d'acacia non lavorati. L'Ufficio, a seguito di verifiche condotte presso entrambe le società, aveva accertato che i tronchi d'acacia che la Mahagében aveva acquistato erano stati successivamente rivenduti ad altre imprese e che la quantità di tronchi acquistati dalla RK era inferiore al numero di cessioni fatturate alla Mahagében. Era poi oggetto di discussione, il caso di un imprenditore che aveva concluso con un subappaltatore un contratto per la realizzazione di alcuni lavori, ma gli accertamenti svolti hanno evidenziato come quest'ultimo fosse sprovvisto degli strumenti e del personale necessario per realizzare le opere regolarmente fatturate.

La seconda causa riguardava invece la società Bonik, commerciante di grano, la quale si era inconsapevolmente trovata ad esser parte di una frode carosello.

Sia nella prima che nella seconda causa, l'Amministrazione finanziaria non aveva consentito l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario. Le ragioni del diniego consistevano nel fatto che quest'ultimo non aveva provveduto ad assicurarsi che il soggetto emittente la fattura avesse determinate caratteristiche. In particolare, il cessionario avrebbe dovuto accertarsi della qualità di soggetto passivo dell'emittente, del fatto che quest'ultimo avesse a disposizione i beni oggetto del contratto e i mezzi necessari per adempiere, nonché del fatto che avesse assolto correttamente i propri obblighi concernenti la dichiarazione e il pagamento dell'IVA¹⁹⁵.

6.2 La decisione della Corte

I giudici ribadiscono innanzitutto che il diritto di detrarre l'iva rappresenta uno dei principi fondamentali del meccanismo applicativo dell'imposta, necessario per garantire la sua neutralità e che pertanto non può, in linea di principio, subire alcuna limitazione. Successivamente essi rammentano “che la lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112. Pertanto è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente” (punti 41 e 42).

Sono poi svolte interessanti considerazioni su chi debba essere il soggetto onerato della prova. Al punto 49 della sentenza, la Corte stabilisce che “dato che il diniego del diritto a detrazione [...] è

¹⁹⁵ D. De Giorgi, *L'onere della prova ai fini della detraibilità dell'IVA nelle operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 2012, n. 44, p. 7057 ss., in *Rass. trib.*, 2008, n. 1, p. 246 ss., “la circostanza non è di poco conto, in quanto si dovrebbe completamente rivedere la prassi degli uffici negli accertamenti svolti in questo settore e l'orientamento della Corte di Cassazione”.

un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, 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 intervenuta a monte nella catena di fornitura”.

I giudici dispongono inoltre che gli elementi dei quali il cessionario deve accertarsi non possono essere irragionevoli. In particolare non sono ritenuti necessari per provare la propria buona fede, gli accertamenti relativi alla qualità di soggetto passivo del cedente, alla disposizione da parte di quest'ultimo dei beni oggetto della cessione e alla sua possibilità di corrisponderli al cessionario, nonché all'adempimento degli obblighi relativi alla dichiarazione e al pagamento dell'iva. La mancata conoscenza di questi elementi era stata posta dall'Amministrazione fiscale alla base del diniego della detrazione, tuttavia essi non rientrano nel novero delle misure che possono essere ragionevolmente richieste ai vari operatori economici al fine di assicurarsi che le operazioni da essi poste in essere non siano parti di un meccanismo fraudolento. Non è possibile richiedere al cessionario di svolgere controlli eccessivamente gravosi, che oltretutto rischierebbero seriamente di rallentare il commercio e di violare i principi fondamentali di certezza del diritto e di proporzionalità¹⁹⁶. Le cautele che il cessionario deve prendere perché possa essere considerato in buona fede e quindi partecipante inconsapevole alla frode devono essere valutate caso per caso e non possono essere predeterminate. D'altronde: “qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità” (punto 60).

6.3 La sentenza *Stroy Trans*

¹⁹⁶ D. De Giorgi, *L'onere della prova ai fini dell'indetraibilità dell'IVA nelle operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 2012, n. 44, p. 7057 ss., “l'Amministrazione finanziaria non può trasferire di fatto sui soggetti passivi i propri compiti di controllo e verifica degli operatori economici presenti nel mercato interno”. L'Autore aggiunge poi che “se è vero che la Direttiva n. 112/2006, al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni, attribuisce un margine di discrezionalità agli Stati membri consentendo loro la facoltà di imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti in sede europea (implementando il detto dovere di diligenza), è vero anche però, che tali obblighi supplementari o “aggiuntivi”, devono essere letti alla luce dei generali principi di neutralità e di proporzionalità”. D. De Giorgi, *L'onere della prova ai fini dell'indetraibilità dell'IVA nelle operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 2012, n. 48, p. 7691, “Il diritto alla detrazione, infatti, inteso come strumento al fine di realizzare la neutralità del tributo da parte di un operatore economico, non può essere messo sistematicamente in discussione da misure nazionali che, forse col fine di colmare un deficit di controllo sui contribuenti “irregolari”, creano ulteriori incombenze da addebitare all'imprenditore, trasformandolo di fatto in un “ispettore del Fisco””.

La sentenza *Stroy Trans* è stata pronunciata dalla Corte di Giustizia il 31 gennaio 2013. Le parti della controversia nell'ambito della quale è stata sollevata la questione pregiudiziale presentata alla Corte, sono la società *Stroy Trans EOOD* e l'Amministrazione fiscale bulgara.

La *Stroy Trans* svolgeva principalmente attività di trasporto merci su strada e altri servizi meccanizzati con attrezzature speciali. Nel corso del 2009, altre due società bulgare avevano emesso fatture nei confronti della *Stroy Trans*, aventi ad oggetto forniture di carburante. Quest'ultima aveva esercitato il proprio diritto di detrarre l'iva assolta a monte e risultante da tali fatture. L'Amministrazione fiscale, dopo aver effettuato diversi controlli presso le società che avevano fornito il carburante alla *Stroy Trans*, aveva ritenuto che non fosse documentalmente ricostruibile il percorso seguito dal carburante e che pertanto "non fossero state realizzate cessioni di beni effettive relativamente alle fatture in questione" (punto 18). Di conseguenza, secondo l'Ufficio, mancavano i presupposti per poter esercitare la detrazione e venne emesso nei confronti della *Stroy Trans*, un avviso di accertamento in rettifica con il quale veniva chiesta la restituzione dell'importo detratto oltre alla corresponsione degli interessi maturati.

Nell'ambito della controversia instaurata presso i giudici bulgari, vennero sollevate due questioni pregiudiziali rivolte alla Corte di Giustizia. Con la prima si chiedeva se "l'articolo 203 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che l'IVA indicata in fattura da un soggetto è da esso dovuta indipendentemente dall'esistenza effettiva di un'operazione imponibile, e se dal solo fatto che l'amministrazione tributaria non abbia rettificato, in un avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'IVA da esso dichiarata, sia possibile dedurre che tale amministrazione ha riconosciuto che detta fattura corrispondeva a un'operazione imponibile effettiva" (punto 26).

I giudici della Corte hanno dato risposta a tale prima questione, affermando in primo luogo che l'iva indicata in fattura deve essere assolta indipendentemente dall'effettiva realizzazione dell'operazione sottostante. Essi hanno statuito in secondo luogo, che la sola circostanza che l'Amministrazione non abbia recapitato un avviso di accertamento in rettifica dell'iva dichiarata dall'emittente della fattura non equivale al riconoscimento da parte di tale Amministrazione del fatto che la fattura corrispondesse ad un'operazione imponibile effettivamente realizzata.

CAPITOLO QUARTO

**REPRESSIONE DEL FENOMENO IN OTTICA EUROPEA E
NAZIONALE**

-

ANALISI CONCLUSIVA E PROSPETTIVE FUTURE

Sommario:

1. Punti salienti della repressione del fenomeno in ottica europea - 2. Le “operazioni soggettivamente inesistenti” come elemento centrale del percorso giurisprudenziale nazionale - 2.1 Il recepimento dell’orientamento della Corte di Giustizia da parte della Corte di Cassazione: un lungo percorso non ancora ultimato - 2.2 L’applicazione congiunta del principio di buona fede elaborato dalla Corte di Giustizia e dell’art. 21, comma 7, d.p.r. 633/1972: il problema della doppia imposizione - 2.3 La dimostrazione della buona fede - 3. L’onere della prova della falsità soggettiva delle fatture: una questione ancora da risolvere

1. Punti salienti della repressione del fenomeno in ottica europea

I fenomeni fraudolenti elaborati in materia di imposta sul valore aggiunto, vengono indicati da oltre due decenni come un problema estremamente grave che affligge la scena europea.

L'emergenza venne rilevata già dal Regolamento 218/1992, il quale all'interno del terzo *considerando* faceva presente che “è necessario che il regime transitorio in materia di imposta sul valore aggiunto [...] possa venire instaurato effettivamente senza rischi di frode che potrebbero determinare distorsioni di concorrenza”¹⁹⁷.

Nel corso di questi due decenni l'attenzione rivolta al tema delle frodi all'iva sviluppate all'interno dell'Unione Europea, dal punto di vista amministrativo, giurisprudenziale e dottrinale, è lievitata esponenzialmente. La quantità dei contributi sviluppati sul tema rendono per certi versi difficoltosa una sistemazione ordinata della materia.

Basti pensare che se anche mi limitassi a prendere in considerazione le misure di contrasto predisposte dagli organi comunitari, avrei a che fare con il citato Regolamento 218/1992, al quale è seguito quello del 7 ottobre 2003, n. 1798, in relazione al quale la Corte dei conti europea ha fatto presente che “non è stato conseguito l'obiettivo principale del regolamento [...] cioè a dire l'effettiva cooperazione amministrativa atta a combattere le frodi Iva”¹⁹⁸, con il Regolamento emanato il 16 dicembre 2008, n. 37, nonché con quello del 7 ottobre 2010, n. 904 che ha dato vita alla c.d. rete *Eurofisc* ed è attualmente in vigore. Bisognerebbe poi prendere in considerazione le numerose comunicazioni della Commissione¹⁹⁹, le conclusioni del Consiglio²⁰⁰ e le fondamentali decisioni della Corte di Giustizia richiamate e commentate nel capitolo precedente.

Lo schema fraudolento basilare finito nel mirino delle istituzioni europee è ormai noto. Esso si sviluppa a partire dall'accordo che tre soggetti concludono tra loro: il soggetto A vende un determinato pacchetto di beni al soggetto B, senza che l'operazione faccia sorgere il debito d'imposta; successivamente B vende i medesimi beni al soggetto C addebitando a quest'ultimo l'imposta di rivalsa, ma omettendone il versamento all'Erario. La struttura di questo schema fondamentale può essere complicata inserendo in esso altri soggetti (c.d. società cuscinetto o *buffer*) ed aumentando in tal modo il numero di passaggi intermedi. Il termine “carosello” deriva dal fatto

¹⁹⁷ Regolamento del 27 giugno 1992, n. 218.

¹⁹⁸ Relazione speciale 8-2007, in *Gazz. Uff. UE*, 28 gennaio 2010.

¹⁹⁹ Fra le quali le più significative sembrano essere: COM(2006) 254, del 31 maggio 2006; COM(2007) 758, del 23 novembre 2007; COM(2008) 109, del 22 febbraio 2008; COM(2008) 807, del 1° dicembre 2008.

²⁰⁰ Fra le quali: Conclusioni del Consiglio del 4 dicembre 2007, 15698/07 e Conclusioni del Consiglio del 7 ottobre 2008, 13784/08.

che l'operazione può essere ripetuta ciclicamente facendo circolare da un soggetto all'altro il medesimo pacchetto di beni.

Riducendo all'osso gli elementi essenziali del sistema, possiamo dire che in primo luogo B acquista in regime di non imposizione (ad esempio perché si tratta di acquisti intracomunitari), in secondo luogo che B è solitamente un soggetto destinato a sparire prima che l'Amministrazione finanziaria proceda ai controlli e in terzo luogo che B omettendo il versamento dell'iva incassata a titolo di rivalsa, può rivendere i beni a prezzi competitivi. La frode carosello comporta perciò un duplice ordine di conseguenze negative: da un lato il mancato incasso dell'imposta sul valore aggiunto, dall'altro importanti distorsioni alla concorrenza.

Il regime transitorio dell'iva intracomunitaria costituisce terreno fertile per questo genere di frodi, essendo fondato sul principio della tassazione nel paese di destinazione.

Il contributo fornito dalla Corte di Giustizia è stato assolutamente determinante ai fini della ricostruzione del fenomeno in senso lato e dell'elemento psicologico dei partecipanti in particolare. L'evoluzione del pensiero dei giudici lussemburghesi si sviluppa a partire dal 2006, fra le altre, con le citate sentenze *Optigen* ed *Axel Kittel*²⁰¹. Con queste pronunce viene abbandonata la visione tradizionale, la quale dava rilievo esclusivamente alla sussistenza degli elementi oggettivi e viene per la prima volta dato rilievo, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, anche all'elemento psicologico della conoscenza o conoscibilità della sussistenza di una frode a monte o a valle dell'operazione effettuata.

A mio modesto parere il fondamento del percorso seguito dalla Corte di Giustizia è stato ricercato maggiormente dagli interpreti che non dai giudici stessi, a sostegno di tale affermazione posso far notare come nella sentenza *Optigen*, la necessità che il soggetto passivo non conosca o non possa conoscere la frode appare in modo improvviso senza argomenti che ne sostengano il fondamento, essendo solamente chiaro il fine del contrasto alle frodi iva che però non costituisce alcuna garanzia di proporzionalità della misura.

Se per un verso la Corte insiste nel ripetere che “le operazioni devono essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive”²⁰², per altro verso essa dichiara che la sussistenza dell'elemento oggettivo è certamente condizione necessaria, ma non sufficiente alla realizzazione dell'effetto tipico, essendo impossibile prescindere a tal fine dalla presenza di un ulteriore elemento, di carattere soggettivo.

L'elemento soggettivo al quale la Corte fa riferimento, che mi permetto di sintetizzare con il concetto di “buona fede”, costituisce un elemento totalmente autonomo e distinto dall'elemento oggettivo. Tale considerazione potrebbe apparire scontata ma in realtà non lo è, accade infatti

²⁰¹ Sentenza *Optigen*, punti 44-46; *Axel Kittel* punti 41-43.

²⁰² Sentenza *Teleos*, punto 38. Nella stessa prospettiva retorica, sentenza *Axel Kittel*, punto 41.

frequentemente che i giudici italiani facciano propria un'interpretazione agente sull'elemento oggettivo: il soggetto che opera in mala fede non realizzerebbe propriamente l'operazione rilevante ai fini iva.

I giudici della Corte di Giustizia fanno invece riferimento alla buona fede in quanto condizione esclusivamente psicologica, viene dato rilievo alla consapevolezza del soggetto che sta per compiere l'operazione, della finalità che quest'ultima tende a realizzare. Tale affermazione è supportata ad esempio da quanto stabilito nel dispositivo della sentenza *Teleos*, ove viene richiesto al cedente di adottare le misure necessarie al fine di accertarsi di non essere uno dei partecipanti ad una frode fiscale.

Una netta inversione del principio dell'esclusiva rilevanza degli elementi oggettivi è rinvenibile a mio avviso nella sentenza *Optigen* al punto 51, ove la Corte dispone che "operazioni come quelle in causa [...] costituiscono cessioni di beni [...] 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 medesima 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 che faceva parte della detta catena di cessioni, precedente o successiva all'operazione realizzata dal soggetto passivo interessato". Questo punto della sentenza ha un'importanza particolare in quanto non solo viene affermata la rilevanza della volontà, ma addirittura la rilevanza della conoscenza della volontà altrui (qui peraltro la Corte si contraddice con quanto da essa sostenuto al punto 46).

Seguendo il percorso tracciato dalla Corte di Giustizia a partire dalla sentenza *Optigen*, è possibile affermare che elementi come consapevolezza e volontà costituiscono ormai parti integranti e fondamentali delle operazioni rientranti nell'ambito di applicabilità dell'iva.

Con riguardo all'esercizio del diritto di detrazione, è necessario ribadire come nell'interpretazione dei giudici comunitari, siano destinati a perdere l'esercizio di tale diritto anche i soggetti i quali sospettando l'esistenza di una frode, decidano di porre lo stesso in essere l'operazione. Anzi, come evidenziato al punto 56 della sentenza *Axel Kittel*: "un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'Iva, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode". Viene perciò considerato parte della frode stessa il soggetto che intuendo l'esistenza della frode pone comunque in essere l'operazione.

Tale può essere considerato il tratto saliente della giurisprudenza comunitaria sviluppatasi in materia di frodi all'iva. Già in precedenza²⁰³ la Corte aveva negato al partecipante attivo alla frode la possibilità di godere dei vantaggi connessi alle operazioni fraudolente, ma con la sentenza *Optigen*, i giudici decidono di fare un ulteriore passo in avanti prendendo in considerazione ipotesi in cui la frode è architettata da coloro che si trovano a valle o a monte del soggetto passivo.

Restano tuttavia alcuni punti sui quali deve essere fatta chiarezza. In primo luogo andranno delineati i contorni della “buona fede” di cui si parla in tali sentenze e che rimane una figura alquanto fumosa sui quali i giudici dovranno fare luce. Nella sentenza *Optigen* la questione non viene risolta, infatti al punto 52 la Corte si limita a stabilire che “il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'Iva pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di operazioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'Iva”.

La questione non viene approfondita neppure nella successiva sentenza *Axel Kittel*, ove al punto 51 viene posto l'accento sull'esigenza che i soggetti passivi facciano proprie “tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode”.

Un piccolo passo in avanti è riscontrabile nella sentenza *Teleos*, ove si ritiene che il venditore sia in buona fede nel caso in cui la circostanza che i documenti presentati dall'acquirente siano falsi emerga in un momento successivo (punto 50).

L'inversione di tendenza che ha condotto la Corte ad affiancare all'elemento oggettivo un elemento di carattere soggettivo, sintetizzabile con l'espressione “buona fede”, non è stata perciò accompagnata da una compiuta definizione del contenuto di tale elemento. Sono stati i giudici nazionali ad adempiere tale compito, riempiendo in tal modo lo spazio lasciato libero dalla Corte di Giustizia nella precisazione del contenuto dell'elemento soggettivo della fattispecie iva. A dire il vero, gli strumenti argomentativi volti al contrasto delle frodi all'iva elaborati dalla Corte di Cassazione sono antecedenti rispetto al concetto di buona fede apportato dalla Corte di Giustizia.

²⁰³ Corte giust. CE, 3 marzo 2005 (in causa C-32/03), Fini H, punto 31; Id., 14 dicembre 2000 (in causa C-110/99), Emsland-Stärke (in materia di dazi doganali).

2. Le “operazioni soggettivamente inesistenti” come elemento centrale del percorso giurisprudenziale nazionale

Le operazioni soggettivamente inesistenti costituiscono la categoria sulla quale la Corte di Cassazione ha fondato il proprio strumentario argomentativo volto al contrasto delle frodi all'iva da oltre un decennio a questa parte.

Si tratta di un concetto proprio del diritto penale²⁰⁴, utilizzato dai giudici di legittimità per negare l'esercizio del diritto di detrazione dell'iva pagata sugli acquisti al cessionario formale che in realtà non è parte dell'operazione.

Per utilizzare le parole della Corte, ci si troverebbe di fronte a un caso di “divergenza tra la realtà commerciale e l'espressione documentale”²⁰⁵ in virtù del quale l'operazione sarebbe realmente avvenuta, ma tra soggetti diversi da quelli risultanti dai documenti. Si assisterebbe in altri termini ad un fenomeno di interposizione: “Una fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo è da ritenersi soggettivamente inesistente, e dunque viene ad essere evasa l'imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere”²⁰⁶.

Anche se la Cassazione fa riferimento all'inesistenza soggettiva, l'ottica nella quale essa si muove resta chiaramente oggettiva: i giudici ritengono che la fattispecie sia incompleta nei suoi elementi oggettivi a causa dell'assenza della cessione.

Secondo la Corte di Giustizia invece, per coloro che prendono parte attiva nella frode, la fattispecie non sarebbe completa per mancanza dell'elemento oggettivo²⁰⁷, mentre per gli aventi causa dei partecipanti allo schema fraudolento, l'elemento oggettivo è riscontrabile e deve pertanto essere ricercato l'elemento soggettivo della buona fede. I giudici comunitari impongono perciò la questione operando tale distinzione. Questo *modus operandi* sembra in realtà criticabile, in quanto se si ritiene che la buona fede sia parte integrante della fattispecie, la sua assenza può essere riscontrata tanto per il cessionario incauto quanto per il venditore partecipante alla frode.

Appare evidente che le elaborazioni giurisprudenziali della Corte di Giustizia e della Corte di Cassazione siano tra loro assai distanti. Le pronunce della Corte di Giustizia sono incentrate sull'elemento psicologico del terzo soggetto estraneo alla frode. Invece la Cassazione fa riferimento

²⁰⁴ Ai sensi dell'art. 1 d.lgs. 74/2000, “per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte [...] ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.

²⁰⁵ Cass., Sez. trib., 28 maggio 2007, n. 12447.

²⁰⁶ Cass., Sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374.

²⁰⁷ Nella decisione *Axel Kittel* al punto 53, si ritrova la distinzione per cui nei confronti dei soggetti che realizzano direttamente la frode sembra prevalente l'interpretazione di coloro che ritengono mancanti gli elementi oggettivi (“i criteri oggettivi su cui si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti in caso di frode fiscale perpetrata dallo stesso soggetto passivo”)

alla categoria delle operazioni soggettivamente inesistenti per regolare la posizione del partecipante alla frode. La considerevole distanza tra le interpretazioni offerte dalle due Corti riflette ovviamente la distanza fra i presupposti da cui muovono le elaborazioni dei due organi.

2.1 Il recepimento dell'orientamento della Corte di Giustizia da parte della Corte di Cassazione: un lungo percorso non ancora ultimato

La Corte di Cassazione non è stata estremamente solerte nel recepire il nuovo orientamento della Corte di Giustizia in materia di frodi all'iva, fondato sul principio della rilevanza della buona fede. Dopo l'emanazione della sentenza *Optigen*, in alcune decisioni dei giudici di legittimità italiani, veniva data rilevanza allo “stato soggettivo in merito all'altruità della fatturazione”²⁰⁸, ma non era riscontrabile un recepimento espresso delle argomentazioni giurisprudenziali svolte dalla Corte di Giustizia.

A partire dal 2009 i giudici di legittimità, seguendo peraltro i giudici di merito²⁰⁹, hanno cominciato il processo di avvicinamento alle pronunce dei giudici lussemburghesi. Facendo leva sui principi di tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, si cominciò a riconoscere che “il soggetto del tutto estraneo ed inconsapevole della falsità della fattura” può computare legittimamente, tanto ai fini iva quanto ai fini delle imposte sui redditi, le componenti negative correlate alla fattura²¹⁰.

Molto frequenti sono stati i richiami recentemente operati dalla Cassazione a sentenze della Corte di Giustizia²¹¹. Va tuttavia notato che nonostante tali richiami, gli schemi fondamentali attraverso i quali i nostri giudici di legittimità pervengono alle loro pronunce non sono cambiati. La Cassazione si è limitata a far proprio l'argomento rappresentato dalla buona fede del soggetto passivo, senza attribuirgli tuttavia un peso rilevante.

²⁰⁸ Per esempio, Cass. n. 1950/2007, ove anche “il soggetto passivo, per poter fruire della detrazione, deve fornire riscontri precisi, che non si esauriscono nella prova dell'avvenuta consegna della merce e di quella del pagamento della merce medesima e dell'Iva riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive”.

²⁰⁹ Cfr. Comm. trib. reg. Milano, 22 maggio 2006, n. 24, in *Giust. Trib.*, 2007, 364 ss., con nota di Pisani e Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 23 marzo 2007, n. 164, in *Boll. Trib.*, 2007, 1162 ss.: in tali sentenze viene valutata l'economicità della prestazione per desumere la buona fede del contribuente.

²¹⁰ Cass., Sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377, in materia di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

²¹¹ Il richiamo espresso alla giurisprudenza della Corte di Giustizia si ritrova in Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2011, n. 608; Id., Sez. trib., 17 novembre 2010, n. 23179; Id., Sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22979. Le due sentenze che più ampiamente richiamano il percorso della Corte di Giustizia sono Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1364 e Id., Sez. trib., 10 dicembre 2010, n. 24965. In talune decisioni è rinvenibile un riferimento alla necessità della buona fede del soggetto passivo, declinata in consapevolezza sull'altruità della fatturazione, senza però richiamare la Corte di giustizia: Cass., Sez. trib., 17 novembre 2010, n. 23179; Id., Sez. trib., 16 aprile 2010, n. 9138.

Appare evidente, da una sommaria rassegna delle sentenze pronunciate in materia negli ultimi anni, come la Cassazione non abbia alcuna intenzione di abbandonare l'utilizzo di concetti come quello dell'inesistenza soggettiva delle fatture o di modificare ad esempio le regole di distribuzione dell'onere probatorio. Mi pare che i giudici di legittimità si limitino a citare le pronunce dei giudici comunitari, come se cercassero di evidenziare un recepimento formale del loro strumentario argomentativo, senza che ci sia la reale intenzione di trarne le conseguenze dal punto di vista sostanziale.

La Corte di Giustizia si pronuncia sulle questioni riguardanti l'esercizio del diritto di detrazione, precisamente sul diritto di un soggetto, il quale sia in buona fede, di detrarre l'iva assolta sugli acquisti. Invece i giudici di legittimità italiani hanno fondato le loro pronunce in materia su un meccanismo di duplicazione del prelievo. La norma alla quale la Cassazione fa riferimento è quella di cui all'art. 21, comma 7, del d.p.r. 633/1972, il quale, come detto in precedenza, dispone che "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". I giudici di legittimità ritengono che ai sensi di tale norma sia necessario negare la detrazione ed assoggettare all'iva l'operazione inesistente.

Nonostante il disposto dell'art. 21 comma 7 appaia piuttosto univoco, possono sollevarsi dei dubbi sulla razionalità e sulla collocazione sistemica di tale disposizione. In primo luogo, se l'operazione è inesistente, appare quanto meno illogico assoggettare a tributo qualcosa che non esiste. In secondo luogo, sono le stesse direttive comunitarie in materia di iva a non legittimare un'imposizione tributaria per operazioni inesistenti.

L'iva sulla vendita che viene richiesta al cedente in virtù del compimento di un'operazione inesistente, deve perciò essere considerata alternativamente un'obbligazione solidale con finalità di garanzia o una sanzione. La prima delle due soluzioni prospettabili potrebbe trovare un fondamento nella legislazione comunitaria. L'art. 205 Dir. 2006/112/CE dispone infatti che i Paesi membri possano "stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'Iva". Tale ipotesi è tuttavia smentita dalla giurisprudenza, la quale è stabilmente orientata a considerare che quanto corrisposto all'Erario dal contribuente per un'operazione inesistente debba considerarsi definitivamente acquisito, senza che sia possibile agire in regresso. L'ipotesi maggiormente accreditata è perciò quella che qualifica l'assolvimento dell'iva in questione come una sanzione. L'ipotesi sanzionatoria, del resto, trova esplicito riconoscimento in una recente sentenza della Corte di Cassazione²¹².

²¹² Cass., Sez. trib., 16 aprile 2010, n. 9138.

Tuttavia la qualificazione di tale imposizione tributaria come una sanzione, pone almeno due ordini di problemi.

In primo luogo, sarebbe necessario giustificare la convivenza dell'art. 21, comma 7, del d.p.r. 633/1972, con il sistema sanzionatorio tributario entrato in vigore nel 1997. L'art. 29, comma 2, d.lgs. 472/1997 dispone infatti che è da ritenersi abrogata "ogni altra norma in materia di sanzioni amministrative tributarie, nonché della loro determinazione ed irrogazione, non compatibile con le disposizioni del presente decreto". A tale disposizione si aggiunge quella dell'art. 16 comma 2 del medesimo decreto, in forza della quale "è altresì abrogata ogni altra disposizione in contrasto con il presente decreto". Da quanto evidenziato sarebbe pertanto prospettabile l'abrogazione dell'art. 21, comma 7, per contrasto con alcune disposizioni del d.lgs. 472/1997.

In secondo luogo, se con la sanzione in parola si volessero punire comportamenti consistenti nell'inadempimento degli obblighi riguardanti la documentazione o la dichiarazione iva, l'art. 21, comma 7 risulterebbe inapplicabile in quanto le sanzioni da comminare in presenza di tali condotte sono previste dagli artt. 5 e 6, d.lgs. 471/1997, i quali prevedendo un trattamento più favorevole, troveranno applicazione in osservanza delle regole di successione delle leggi nel tempo nonché dell'art. 3, d. lgs. 472/1997.

2.2 L'applicazione congiunta del principio di buona fede elaborato dalla Corte di Giustizia e dell'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/1972: il problema della doppia imposizione

Prendiamo in considerazione uno schema di operazione soggettivamente inesistente in forza del quale due cessioni A-B e B-C vengono poste in essere al fine di mascherare l'effettiva cessione A-C. Applicando contestualmente il principio di buona fede, così come elaborato dai giudici comunitari e l'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/1972, si produrrà un effetto moltiplicatore sull'imposta dovuta all'Erario.

Analizzando ogni singolo passaggio avremo infatti che: in forza dell'art. 21 verrà riscossa l'imposta sulla cessione di A; B non potrà esercitare il diritto di detrazione ma dovrà corrispondere, sempre in virtù dell'art. 21, l'iva sulle vendite; infine a C verrà negato l'esercizio del diritto di detrazione in quanto acquirente in mala fede.

Qualora l'operazione non fosse inesistente, ma fosse stata effettivamente posta in essere, l'Erario non percepirebbe alcuna entrata. La situazione sarebbe infatti la seguente: si avrebbero due cessioni, A-B e B-C, entrambe a valore ipotetico di 100 euro e imposta di 20 euro. Il soggetto B

corrisponderebbe a titolo di rivalsa un'iva di 20 euro al soggetto A, che quest'ultimo dovrebbe versare all'Erario, B avrebbe una liquidazione pari a 0, avendo iva in entrata e in uscita pari a 20 euro, C potrebbe portare in detrazione l'iva pagata sugli acquisti per un valore di 20 euro. In coerenza con il principio di neutralità, se l'operazione fosse stata realmente effettuata, l'Erario non percepirebbe alcuna entrata in quanto il versamento dell'iva versata da A sarebbe neutralizzato dall'esercizio del diritto di detrazione da parte di C.

Qualificando invece l'operazione come frode carosello, l'Amministrazione per un verso riterrebbe dovuti i 20 euro di A, per un altro riterrebbe B debitore nei suoi confronti di 40 euro ed infine disconoscerebbe il diritto di C di detrarre l'iva per un valore di altri 20 euro, ottenendo un totale di 80 euro e moltiplicando per quattro volte l'imposta versata inizialmente da A.

Tale *modus operandi* non mi sembra condivisibile né alla luce del principio di proporzionalità, in quanto appare evidente nel caso di specie la doppia imposizione, né alla luce della giurisprudenza comunitaria. Sembra significativo ricordare che le misure adottate per prevenire i fenomeni fraudolenti “non devono eccedere quanto è necessario a tal fine”²¹³ e che “i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi [...] non possono [...] essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'Iva, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa comunitaria in materia”²¹⁴.

Molti autori²¹⁵ hanno messo in luce gli aspetti negativi di tale meccanismo, ma le criticità da essi evidenziate non hanno convinto i giudici di legittimità che tendono a mantenere il medesimo orientamento.

A difesa dell'atteggiamento tenuto dall'Amministrazione, bisogna dire che quasi sempre i partecipanti allo schema fraudolento rendono preventivamente incapiente il loro patrimonio, rendendo impossibile una qualunque forma di riscossione da parte dell'Erario. Resta tuttavia difficile riconoscere la correttezza del metodo, in applicazione del quale viene legittimata una responsabilità solidale, fondata esclusivamente sulla prova, peraltro evanescente, della mancanza di buona fede: il rischio della frode sarà interamente sopportato dal contribuente *in bonis*, il quale non potrà ovviamente esercitare il diritto di regresso nei confronti dei frodatori, il cui patrimonio sarà incapiente.

²¹³ Sentenza *Collée*, punto 26.

²¹⁴ Sentenza *Halifax*, punto 92.

²¹⁵ Ad esempio, Marelli, *Frodi I.V.A. e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.* 2011, 1218, Ficari, *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti tra dimostrazione delle fattispecie e sanzione "impropria" in capo all'intestatario*, in *Rass. Trib.*, 2001, 222 ss. e Di Siena, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'I.v.a.*, in *Giur. it.*, 2007, 201 ss.

2.3 La dimostrazione della buona fede

Come detto in precedenza, l'evoluzione subita dalla giurisprudenza comunitaria negli ultimi anni in materia di frodi all'iva, ha condotto ad affiancare all'elemento oggettivo un elemento eminentemente soggettivo come la buona fede del soggetto che inconsiamente partecipa ad uno schema fraudolento da altri architettato.

In estrema sintesi, la Corte di Giustizia ravvisa la buona fede in colui il quale riesce a provare di aver adottato tutte le cautele necessarie ad assicurarsi di non essere in presenza di una frode. Partendo da questa premessa, possiamo certamente dedurre che esistono una serie di circostanze che dovrebbero instillare nel soggetto che pone in essere un'operazione iva, il dubbio di trovarsi di fronte ad un meccanismo fraudolento. Tali elementi possono essere relativi sia al venditore o all'acquirente, sia all'operazione stessa.

Tra gli elementi relativi alla controparte contrattuale, possiamo annoverare a mero titolo esemplificativo: l'assenza di una partita iva, la carenza di garanzie patrimoniali, una scarsa organizzazione imprenditoriale ecc.²¹⁶

Fra le caratteristiche oggettive dell'operazione che dovrebbero far sorgere il dubbio che quest'ultima sia uno degli anelli di cui si compone una catena fraudolenta, il prezzo è certamente quella più ricorrente nella dimostrazione processuale dell'esistenza di una frode. Il motivo di ciò è facilmente intuibile: una delle conseguenze della messa in atto di una frode carosello è quella della immissione sul mercato di un bene ad un prezzo vantaggioso rispetto a quello praticato dai concorrenti. Può quindi considerarsi un indizio della mala fede del soggetto, l'aver concluso la transazione ad un prezzo più basso del solito. Il corrispettivo inusualmente basso è elemento preso in considerazione anche dal legislatore all'art. 60 *bis* del d.p.r. 633/1972, già trattato in precedenza, il quale al secondo comma dispone che "in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, e' obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta".

Possono essere considerati ulteriori elementi oggettivi dell'operazione, indiziari dell'esistenza di una frode, ad esempio le modalità di pagamento o di consegna del bene.

Venendo ora al problema relativo all'onere della prova della buona o cattiva fede nella quale versa il soggetto che pone in essere un'operazione iva, va fatto presente, in via preliminare, che

²¹⁶ Per un'analisi approfondita di tali elementi si veda: Marello, *Prove impossibili e repressione delle frodi Iva nella prospettiva del giudizio di merito*, in *Giust. Trib.*, 2009, 471 ss. e Marello, *Frodi I.V.A. e buona fede del soggetto passivo*, cit., 1219.

apparentemente il fatto che attore del processo sia l'Amministrazione finanziaria, potrebbe costituire un vantaggio per il contribuente data la notevole difficoltà che si incontra nel dare la dimostrazione della buona o mala fede. In realtà così non è: l'Amministrazione è legittimata alla rettifica su base meramente indiziaria²¹⁷. Il contribuente invece sarà investito di una prova praticamente impossibile. Basti pensare all'elenco preciso di prove che la Corte di Cassazione ha considerato inutili al fine della dimostrazione della buona fede: il fatto che il soggetto passivo abbia tenuto una regolare contabilità²¹⁸, la prova dell'avvenuto pagamento nonché della consegna della merce²¹⁹, il versamento dell'iva²²⁰.

Se i giudici di legittimità sono stati estremamente puntuali e scrupolosi nell'elencare tutte le prove inutili ai fini della dimostrazione della buona fede del contribuente, essi non sono stati altrettanto precisi nel far capire quali prove quest'ultimo possa fornire per dimostrare in positivo di essere in buona fede. Al criticabile atteggiamento tenuto dalla Cassazione, si aggiunge poi la circostanza di non poco conto, che quello tributario è un processo nel quale è possibile fornire pressoché esclusivamente prove documentali.

Il quadro che emerge da tali considerazioni consente di qualificare quella del contribuente come una responsabilità oggettiva.

Su questo punto, le osservazioni svolte a più riprese dalla Corte di Giustizia sono rimaste inascoltate²²¹.

²¹⁷ Per invertire l'onere della prova sono sufficienti riscontri indiziari: Cass., Sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12247; Id., Sez. trib., 10 marzo 2010, n. 5755.

²¹⁸ Cass., Sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12247.

²¹⁹ Cass., Sez. trib., 17 novembre 2010, n. 23179; Id., Sez. trib., 15 ottobre 2010, n. 21317; Id., Sez. trib., 6 ottobre 2010, n. 20721; Id., Sez. trib., 12 febbraio 2010, n. 3419.

²²⁰ Cass., Sez. trib., 12 febbraio 2010, n. 3419.

²²¹ Corte giust. CE (in causa C-409/04), Teleos, punto 58: "Un regime che faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'Iva sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode, non preserva necessariamente il sistema armonizzato dell'Iva dalla frode e dall'abuso dell'acquirente"; Id. (in causa C-384/04) Federation of Technological Industries, punto 32: Benché l'art. 21 n. 3, della sesta direttiva permetta ad uno Stato membro di considerare un soggetto solidalmente responsabile per il versamento dell'Iva qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe essere dovuto a conoscenza del fatto che l'Iva dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, nondimeno tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria".

3. L'onere della prova della falsità soggettiva delle fatture: una questione ancora da risolvere

Nelle frodi carosello, essendo queste generalmente caratterizzate dall'interposizione fittizia di società cartiere nella circolazione dei beni, si ha spesso a che fare con operazioni delle quali sia contestata in giudizio l'esistenza soggettiva.

Il tema dell'onere della prova delle operazioni soggettivamente inesistenti è ben lontano dal trovare una soluzione appagante a livello giurisprudenziale. Basti pensare al fatto che il 13 marzo scorso sono state depositate due sentenze, la 6229 e la 6400 con le quali la Cassazione è giunta a soluzioni opposte con riguardo al tema dell'onere probatorio della fittizietà delle operazioni.

Secondo la sentenza 6229/2013, la parte processuale onerata della prova è l'Amministrazione, ma solo se l'operazione della quale è contestata l'esistenza costituisce uno dei passaggi tramite il quale viene perpetrata una frode carosello.

La sentenza 6400/2013, invece, impone che sia sempre il contribuente a dover provare la propria buona fede, anche qualora l'operazione in discussione fosse inserita in un contesto di frode carosello.

Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia, al quale i nostri giudici di legittimità faticano a conformarsi, dovrebbe essere sempre l'Amministrazione a dover provare che il contribuente era a conoscenza dell'illiceità del contesto nel quale l'operazione da lui effettuata si calava.

Un'autorevole dottrina²²², ha recentemente effettuato delle riflessioni significative sul tema, che mi sembra opportuno riportare per concludere la mia analisi sull'attuale situazione giurisprudenziale, interna e comunitaria, sulle frodi carosello.

Secondo il citato Autore, se prendiamo in considerazione tre soggetti A, B e C, di cui il primo sia un cedente comunitario, il secondo il soggetto interposto e il terzo il soggetto interponente, avremmo che probabilmente i giudici italiani riconosceranno come simulate le operazioni intercorrenti tra A e B e tra B e C, in quanto l'operazione reale sarebbe il trasferimento da A a C.

Tale soluzione non è ritenuta appagante in quanto la giurisprudenza spesso non prende in considerazione il fatto che solamente in alcuni casi i passaggi intermedi da A a B e da B a C sono simulati e non voluti, mentre in altri i soggetti vogliono anche tali passaggi che si presentano perciò come effettivi.

Nella ricostruzione dell'Autore, il problema si pone perciò a monte e riguarda la distinzione fondamentale tra operazioni che debbono considerarsi inesistenti, e per le quali sono ovviamente

²²² A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione I.V.A., carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.* 2012 n. 6, I, 1362 ss.

applicabili le considerazioni precedentemente svolte in tema di buona fede del contribuente e di onere probatorio, ed operazioni che sono invece da considerare effettive.

Se prendiamo in considerazione il settore della circolazione dei beni, requisiti necessari e sufficienti affinché l'operazione sia esistente sono: a) l'interposizione reale di un soggetto; b) un soggetto che formi la volontà contrattuale di quest'ultimo; c) l'effettiva volontà di produrre l'acquisto e la successiva cessione.

Nel distinguere tra operazioni esistenti ed operazioni inesistenti, la giurisprudenza fa spesso leva su questioni a tal fine irrilevanti. Come ad esempio le indagini condotte sulla funzione economica effettiva dei passaggi intermedi, funzione che dovrebbe essere diversa da quella del mero risparmio fiscale affinché l'operazione possa considerarsi reale.

L'Autore fa presente, a mio sommo avviso giustamente, che “lo strumentario penale della repressione delle operazioni inesistenti è [...] applicabile alla condizione che si possa affermare che il trasferimento non vi è stato, in termini giuridici, non che esso non aveva ragioni economiche. Confondere i due piani significa confondere sostanza giuridica con sostanza economica, evasione ed elusione, interposizione fittizia e interposizione reale”. La critica è rivolta alla giurisprudenza, la quale non ha sempre condotto in modo appropriato tale analisi, che è invece fondamentale e che va ovviamente portata a termine prima ancora di porsi questioni come quelle relative al perseguimento di un vantaggio diverso ed ulteriore rispetto al vantaggio fiscale.

In definitiva, nelle frodi carosello, l'interposizione fittizia non è essenziale al perseguimento degli obiettivi.

BIBLIOGRAFIA

- P. Adonnino, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, I, 705 ss.
- S. Albanese - G. Patrizi, *Gli scambi di informazioni fiscali tra i paesi UE quali strumento di cooperazione internazionale per combattere l' evasione*, in *Fisco*, 2006, 4458 ss.
- F. Amatucci, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, n. 1, 4 ss.
- F. Antonacchio, *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in *Fisco*, 2005, n. 18, 2723 ss.
- F. Antonacchio, *Interposizione di società "cartiere" estere e rischi di frode all'Iva in Italia*, in *Fisco*, 2005, n. 33, 5153 ss.
- F. Antonacchio-N. Monfreda, *La società "filtro" nelle frodi Iva*, in *Fisco*, 2005, n. 45, 7062 ss.
- L. Barbone-R. Lupi-D. Stevanato, *Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi trib.*, 2010, n. 2.
- M. Basilavecchia, *Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell' I.V.A.*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 510 ss.
- M. Beghin, *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, n.19, 2010, 1511.
- Boccalatte, *Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 5/2009.

Borselli, *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, in *Questioni di economia e finanza*, n 106, 2011, pubblicato dalla Banca d'Italia.

M. Caprino-A. Nastasia, *Frodi IVA, la UE alza il tiro*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 gennaio 2006; Vd. Anche M. Meazza, *IVA, partite mute sotto tiro*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 marzo 2006, ove si dice che “Secondo Bruxelles, fenomeni come le frodi carosello basate su complessi passaggi di mercato tra più società in diversi Stati, potrebbero sottrarre anche 100 miliardi di gettito (per dare un’idea delle dimensioni, l’importo corrisponde a quanto incassato dall’Iva in Italia nel 2005)”.

I. Caraccioli, *Le frodi carosello in materia di I.V.A.*, in <http://www.consiglionazionaleforense.it>.

I. Caraccioli, *Omesso versamento I.V.A., frodi carosello e concorso di persone*, in *Fisco*, 2006, 4877 ss.

I. Caraccioli, *Interposizione e norme antifrodi in materia di iva: profili penali*, in *Fisco*, 2006, 2156 ss.

I. Caraccioli, *Il reato di omesso versamento iva non si applica alla dichiarazione 2005*, in *Fisco*, 2006, 6703 ss.

I. Caraccioli, *Oscillazioni giurisprudenziali sulle “operazioni triangolari” finalizzate al mancato versamento dell’iva*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2008, 49 ss.

Cardillo, *Tutela della buona fede e dell’affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni “carosello”*, in *Rass. trib.*, n. 1/2008, 246 ss.

R. Castiglione, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 258 ss.

Centore, *La cooperazione internazionale contro le frodi Iva*, in *L’Iva*, I, 2011.

Centore, *Problemi aperti: Responsabilità del cessionario nella frode carosello*, in *L'Iva*, n.6/2005, pag.7

Centore, *L'Iva europea*, Ipsoa, Milano, Cap.1, pag. 188.

Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 10/2006, 843 ss.

Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale: contributo allo studio della teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 2000, 287 ss.

A. Criscione, *Le frodi iva nel mirino UE*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 ottobre 2003.

A. Criscione, *Iva, salto di qualità nella lotta alle frodi*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 ottobre 2008.

M. Dalla Vecchia - F. Petrone, *Frode carosello e abuso del regime del margine nel commercio di autoveicoli*, in *Fisco*, 2010, 55.

D. De Girolamo, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Il Fisco*, 2007, n. 31, p. 4571 ss.

Del Sole, *Omesso versamento iva da illecito tributario a reato*, in *Corr. trib.*, 2008, 2499 ss.

Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001, 91 ss.

U. Di Nuzzo - F. Ruis, *Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative*, in *Fisco*, 2006, 2888 ss.

Di Siena, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'Iva*, in *Rass. Trib.*, 2007, 201 ss.

S. Dorigo, *Frodi carosello e detraibilità dell'Iva da parte del cessionario: il difficile percorso comunitario della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2009, I, 1251 ss.

L. Ferrajoli, *Il fisco UE stringe la rete iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 novembre 2003.

Ficari, *Indetraibilità dell'imposta ed operazioni oggettivamente inesistenti tra dimostrazione della fattispecie e sanzione impropria in capo all'intestatario*, in *Rass. Trib.*, 2001, 222 ss.

Ficari, *La Cassazione aumenta le perplessità sull'indetraibilità dell'Iva per l'intestatario di fatture per operazioni inesistenti*, in *Rass. Trib.* 2002, 1776.

G. Frasoni, *La categoria dei redditi di impresa*, in *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2009, 192 ss.

E. Gattone - G. Tiralongo, *Lotta alla frode fiscale. L'Unione Europea decisa a rafforzare la cooperazione tra Stati membri e paesi terzi per arginare il fenomeno della frode nel campo dell'Iva, delle accise e della fiscalità diretta*, in *Fisco*, 2006, 4193 ss.

M. Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 332 ss.

Giovannini, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2009, 600 e ss.

Gulisano – L. Nisco, *Frodi carosello: ricostruzione del fenomeno e possibili strategie difensive*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1071 ss.

G. Izzo, *Strategie di contrasto delle frodi carosello*, in *Fisco*, 2006, n. 40, p. 6167 ss.

G. Izzo, *Associazione per delinquere e frodi carosello in tema di IVA*, in *Fisco*, 2006, n. 26, 4059 ss.

Logozzo, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 287 ss.

R. Lupi, *Quando la controparte vede quello che gli pare, ma non è un compare*, in *Dialoghi trib.*, n. 4/2011.

- R. Lupi - G. Palumbo, *Frodi carosello, regime del margine e interventi della manovra finanziaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1631 ss.
- R. Lupi, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in *Rass. trib.*, 2004, 1935
- R. Lupi, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2007, 72 ss.
- R. Magni - D. Sopranzetti, *Carosello Iva e sequestro preventivo: truffa o frode fiscale?*, in *Il Fisco*, n. 33/2006, fascicolo n. 1, 5099.
- A. Mancini-M. Pisani, *Diritto penale tributario. Profili applicativi della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA*, Forlì, Experta, II, 2009, 293 ss.
- A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione I.V.A., carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.* 2012 n. 6, I, 1335 ss.
- A. Marcheselli, *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedimentali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, in *Giur. It.*, 2011, 1221 ss.
- A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 188 ss.
- A. Marcheselli, *L'onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'Ufficio*, in *Corr. trib.*, 2009, 3541.
- G. Marella - G. Pezzuto, *L'utilizzabilità in un procedimento penale di dati ed elementi scambiati nell'ambito della collaborazione internazionale in materia fiscale*, in *Fisco*, 1996, 3328 ss.
- E. Marelo, *Prove impossibili e repressione delle frodi I.V.A. nella prospettiva del giudizio di merito*, in *Giust. trib.*, 2009, 471 ss.
- E. Marelo, *Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2008, II, 26 ss.

- E. Marellò, *Frodi I.V.A. e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.* 2011, 1214 ss.
- G. Marino, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 3600 ss.
- G. Marino, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 433 ss.
- P. Mercurio, *Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta frode carosello*, in *Il Fisco*, 2007, 3836 ss.
- A. Mereu, *La repressione penale delle frodi IVA: indagini ricostruttive e prospettive di riforma*, Padova, Cedam, 2011.
- M. Miccinesi, *Le frodi carosello nell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n. 12, 1089 ss.
- A. Nuzzolo, *L'opponibilità del segreto bancario nell'accertamento transnazionale dei redditi*, in *Fisco*, 2005, 4976 ss.
- M. Peirolò, *Le frodi carosello in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE*, in *Fisco*, 2006, 5005 ss.
- M. Peirolò, *I limiti della responsabilità del cessionario nelle frodi carosello*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 707 ss.
- Piasente, *Le deroghe al diritto a detrazione Iva in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, III, 35 ss.
- M. Pisani, *Iva: la responsabilità del cedente nelle operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento*, in *Fisco*, 2007, 3932 ss.
- M. Pisani, *Frodi "carosello" all'Iva sugli scambi intracomunitari e rilevanza dell'elemento psicologico*, in *Giust. trib.*, 2007, 7 ss.

Placido - Vignoli – Lupi, *La responsabilità solidale dell'acquirente per l'IVA non versata dall'alienante: un caso di evasione da riscossione*, in *Dial. Dir. trib.*, 2005, 959 ss.

M. Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2006, p. 122 ss.

Raggi, *Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 2/2011.

B. Santamaria, *La frode fiscale*, Giuffrè, Milano, 2011.

F. Saponaro, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 453 ss.

G.L. Soana, *Il reato di omesso versamento iva*, in, *Rass. Trib.*, 2007, 111 ss.

G.L. Soana, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2009, 104 ss.

G.L. Soana, *Profili penali dell'evasione da riscossione nell'iva ovvero nelle cd. “frodi carosello”*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 815.

F. Tesauero, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 174.

G.Toma, *La frode carosello nell'IVA. Parte prima. Risvolti penali (I)*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, II, 715 ss.

G. Toma, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari (II)*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2011, n. 4, p. 835 ss.

G. Toma, *La frode carosello nell'I.V.A.*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, II, 1381 ss.

F. Tesauero, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. It.*, 2011, 1213 ss.

F. Tesauero, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, Torino, 2008, 137 ss.

F. Tesauro, *Sulla detraibilità dell'Iva relativa ad acquisti non soggetti all'imposta*, in *Giur. it.*, 1996, III, pag. 83.

G. Tinelli, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 37 ss.

e

F. Tundo, *Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010.

P. Urbani, *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *Fisco*, 2007, 1872 ss.

V. Uckmar, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010, 3160 ss.

G. Zizzo, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in G. Falsitta (a cura di), *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2010, 408 ss.

G. Zizzo, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV. (diretta da F. Tesauro), *Imposta sul reddito delle persone fisiche, Giur. sist. dir. trib.*, Torino, II, 1994, 557 ss.

G. Zizzo, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010.

