

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

CATTEDRA DI DIRITTO TRIBUTARIO DELL' IMPRESA

LE FRODI CAROSELLO : INQUADRAMENTO GIURIDICO E AZIONI DI
CONTRASTO

RELATORE

Prof. Giuseppe Napoli

CANDIDATO

Vincenzo Bornino

Matr. 680171

CORRELATORE

Prof. Fabio Marchetti

INTRODUZIONE.....	5
CAPITOLO I - L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....	7
1. Configurazione dell'imposta.....	8
2. Come funziona l'IVA	10
3. IVA vs imposta di vendita.....	10
4. IVA nel mondo reale.....	11
5. Pro e contro della tassazione del valore aggiunto: il dibattito negli USA.....	12
CAPITOLO II - LE "FRODI CAROSELLO".....	14
1. La struttura della frode.....	15
2. Influenza delle frodi carosello sulle "parti innocenti".....	17
3. Un esempio di flussi monetari internazionali.....	19
4. Dove vanno a finire questi soldi?.....	20
5. Trading di energia.....	21
6. Iva ed emissione di fatture per operazioni inesistenti.....	22
6.1 <i>Inesistenza oggettiva e Inesistenza soggettiva</i>	24
7. Il reverse charge.....	26
7.1 <i>Le operazioni soggette al reverse charge</i>	27
7.2 <i>Le criticità</i>	28
7.3 <i>La sentenza 16679/2016</i>	28
CAPITOLO III – IL PANORAMA COMUNITARIO E IL PANORAMA NAZIONALE	31
1. Le frodi Carosello nella Comunità Europea.....	32
2. Le frodi Carosello in Italia.....	33
2.1 <i>Caso Fastweb e Telecom Italia Sparkle S.p.a</i>	35
2.2 <i>Il vantaggio di Telecom Italia Sparkle</i>	37
CAPITOLO IV - I CASI E LA GIURISPRUDENZA.....	39
1. La sentenza Halifax.....	40
1.1 <i>La controversia all'origine della sentenza</i>	40
1.2 <i>La decisione della Corte</i>	42

2. Le sentenze Collée e Teleos.....	44
2.1 La sentenza Collée.....	44
2.2 La sentenza Teleos.....	45
3. La sentenza Optigen.....	46
3.1 L'influenza esercitata dalla sentenza sull'ordinamento tributario italiano.....	48
4. La sentenza Axel Kittel.....	50
5. Spunti di riflessione sulla posizione assunta dalla giurisprudenza comunitaria alla luce delle sentenze Optigen ed Axel Kittel.....	53
6. I casi Mahagében e Péter Dávid.....	54
6.1 Il caso Mahagében.....	55
6.2 Il caso Péter Dávid.....	56
6.3 La decisione della Corte.....	57
7. Le sentenze Stroy trans e LVK.....	58
7.1. Fatti riguardanti Story trans EOOD e LVK - 56 EOOD.....	58
7.2 L'autorità fiscale ha l'onere della prova	59
7.3 Conclusione.....	59

CAPITOLO V - LE STRATEGIE DI RIDUZIONE DELLE FRODI IVA: VANTAGGI, SVANTAGGI E CONCLUSIONI.....61

1. La strategia della Commissione europea.....	62
1.1 I vantaggi.....	63
1.2 Gli svantaggi.....	64
1.3 Conclusione.....	65
2. Modifica del sistema “transitorio”	65
2.1 I vantaggi.....	66
2.2 Gli svantaggi.....	66
2.3 Conclusione.....	68
3. Ispezione e misure di protezione.....	69
3.1 Il controllo incrociato.....	70
3.2 I vantaggi del controllo incrociato.....	70
3.3 Gli svantaggi del controllo incrociato.....	71
3.4 La conclusione sul controllo incrociato.....	71

3.5 Il controllo r-check.....	71
3.6 I vantaggi del controllo r-check.....	72
3.7 Gli svantaggi del controllo r-check.....	72
3.8 La conclusione sul controllo r-check.....	72
4. Verifica incrociata delle fatture elettroniche.....	72
4.1 I vantaggi.....	73
4.2 Gli svantaggi.....	74
4.3 Conclusione.....	74
5. Le misure di controllo tradizionali.....	74
5.1 I vantaggi.....	75
5.2 Gli svantaggi.....	75
5.3 Conclusione.....	75
CONCLUSIONI.....	77
RIASSUNTO.....	82
SITOGRAFIA.....	95
BIBLIOGRAFIA.....	98

INTRODUZIONE

Dall'abolizione delle frontiere fiscali nell'UE nel 1993, le cessioni di beni tra soggetti passivi sono esenti dall' Imposta sul valore aggiunto(d'ora in poi IVA) nello Stato membro di origine. I beni sono, infatti, tassati nello Stato membro di destinazione al tasso e alle condizioni in vigore in tale Stato membro. Questo sistema di IVA transitoria riesce a mantenere i diversi sistemi fiscali nell'UE. Tuttavia, questo sistema di riscossione dell'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni espone il sistema IVA alle cosiddette frodi carosello. La frode carosello consiste in più circoscritte catene circolari di transazioni che coinvolgono piccoli beni di valore elevato, facili da trasportare come telefoni cellulari e chip per computer. Ci sono molte varianti sulla serie di transazioni possibili in una frode carosello. Il problema per le autorità fiscali rimane, tuttavia, lo stesso: grandi debiti IVA non liquidati e corrispondenti richieste di rimborso dell'IVA. L'atto di uno Stato membro non è sufficiente per combattere efficacemente la frode. La frode carosello è un problema comunitario e deve quindi essere affrontato a livello comunitario. La ricerca di soluzioni ha richiesto due approcci: uno riguarda le modifiche amministrative nel quadro del sistema IVA esistente, e l'altro un cambiamento della struttura del sistema IVA stesso. L'introduzione di un regime IVA con aliquota forfettaria, in cui le esportazioni intracomunitarie sono soggette all'IVA nel paese di origine ad un'aliquota fissa del 15%, ridurrebbe effettivamente il margine di manovra per le frodi carosello. Tuttavia, un tale cambiamento strutturale richiede l'approvazione unanime di tutti i 27 Stati membri. In assenza di un consenso politico sulla questione e man mano che vengono frodate le entrate nazionali degli Stati membri, è necessario apportare modifiche amministrative nel quadro del sistema IVA esistente. Per combattere efficacemente la frode, gli strumenti e il quadro giuridico nel campo della cooperazione amministrativa tra Stati membri devono essere rafforzati, migliorati e integrati. Inoltre, gli Stati membri devono coordinare le diverse misure introdotte a livello nazionale. Con l'istituzione dell'Unione Europea ed il conseguente abbattimento dei controlli alle frontiere si è assistito ad un intensificarsi degli scambi commerciali tra i vari paesi membri, agevolato sia da una disciplina Iva uniforme su tutto il territorio della comunità sia dalla necessità delle aziende di evolversi parallelamente allo sviluppo dei mercati nonché dal contesto socio economico di

appartenenza.

In tale ambito, la debolezza strutturale dell'unione, la fragilità degli stati membri nell'attuare efficaci strumenti di controllo, hanno generato nel tempo fenomenologie evasive ed elusive attuabili non solo nell'ambito delle imposte dirette ma anche in quello dell'imposizione indiretta con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto.

Nel settore degli scambi commerciali tra gli Stati membri della comunità europea continua a riscontrarsi l'incremento delle attività fraudolente in materia di Iva perpetrate, in particolare, secondo lo schema delle cosiddette frodi carosello e basati principalmente sul l'interposizione fittizia, nelle relative transazioni, di società cartiere (missing traders). In tale meccanismo fraudolento, negli ultimi tempi, allo scopo di rendere più complessa l'individuazione dei flussi illeciti, si inseriscono spesso imprese filtro (buffer), talvolta regolari sotto l'aspetto amministrativo, contabile e fiscale. La commissione europea e le competenti autorità nazionali, allarmate per la perdita di gettito fiscale, stimabile tra 70 e 100 miliardi di euro, e per la commissione di tali fenomeni di stampo criminale, hanno da tempo inserito tra le loro priorità alla lotta a questo filone di frode, disponendo via via misure di contrasto di maggiore incisività ed efficacia. È quindi comprensibile come la frode fiscale sia fonte di crescente preoccupazione nella comunità perché, oltre a creare situazioni di turbativa nel mercato regolare e concorrenza sleale tra le imprese, comporta un deterioramento della situazione fiscale degli Stati membri.

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

SOMMARIO:

1. Configurazione dell'imposta - 2. Come funziona l'IVA - 3. IVA vs imposta di vendita - 4. IVA nel mondo reale - 5. Pro e contro della tassazione del valore aggiunto: il dibattito negli USA

1. Configurazione dell'imposta

L'iva è l'imposta sui consumi: presupposto dell'imposta è il fatto che un soggetto consumi.

L'iva colpisce tutti i beni e servizi immessi al consumo da soggetti professionali. È un'imposta proporzionale. Il prezzo di un bene o di un servizio viene maggiorato dell'aliquota iva. Questa è l'entità di sacrificio imposta al consumatore. L'iva colpisce il consumatore finale, ovvero colpisce il consumo per il soddisfacimento dei bisogni della persona. Però è stato creato un obbligo al versamento dell'imposta da parte del soggetto professionale, ovvero colui che ha regolare, abituale e sistematica disponibilità verso il mercato per la cessione di beni o servizi. È detto anche collettore d'imposta, perché si deve relazionare con l'amministrazione finanziaria. Questo soggetto è però neutrale per i beni e servizi che acquista per esercitare quell'attività. Quindi recupera l'iva per diritto, non viene colpito dall'imposta. Quindi si può dire che ha un debito verso lo Stato perché ha il dovere d'imporre l'iva ai consumatori. Ha quindi un debito d'imposta, che corrisponde a quanto il soggetto professionale ha dovuto imporre al consumatore. Però questo soggetto rispetto a quello che acquista ha un credito d'imposta. Ovviamente avverrà una compensazione e pagherà solo la differenza. La compensazione è un discorso di anno solare. Ogni anno solare il professionista farà una differenza fra l'iva a debito e l'iva a credito. Quindi il consumatore è quello realmente colpito. L'art 53 della Costituzione indica appunto la capacità contributiva del soggetto¹: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"². Il sistema tributario è informato a criteri di progressività³.

¹Fonte : www.brocardi.it/costituzione/parte-i/titolo-iv/art53.html

² "Atteso l'incipit della norma, che si riferisce a "tutti", i principi della c.d. costituzione fiscale, da essa previsti, si applicano non solo ai cittadini ma a tutti coloro che si trovano sul territorio, anche se stranieri o privi della cittadinanza. Inoltre, è necessario guardare alla loro "capacità contributiva", cioè verificare se siano titolari di reddito perchè solo in questo caso possono essere chiamati a concorrere alla spesa pubblica. Sulla base di questo parametro la stessa Corte Costituzionale è chiamata a sindacare la legittimità delle leggi ordinarie che impongono tributi. Peraltro, il riferimento a questa capacità non esclude che determinate categorie di soggetti possano essere esonerate dal versamento o che lo stesso possa essere determinato in forma meno gravosa, se ricorrono determinati presupposti (reddito minimo, nuclei famigliari numerosi ecc.)."

³"Oltre al generale principio della capacità contributiva, il costituente ha stabilito che il sistema fiscale deve basarsi su quello di proporzionalità, il quale implica che ciascuno sia chiamato a concorrere alla spesa pubblica in base alle proprie risorse, in modo che chi ha meno versi meno e chi ha di più versi

Ratio Legis :Il dovere di concorrere a sostenere la spesa statale è espressione di un generale dovere di solidarietà (2 Cost.), cioè dell'obbligo di contribuire ad assicurare eguaglianza (3 Cost.) ed a creare un sistema in grado di prevedere dei servizi per tutti, anche i meno abbienti. Proprio per questo si stabilì che tale dovere dovesse essere adempiuto sulla base di criteri di progressività.”Perché se un soggetto ha capacità contributiva per acquistare un bene, lo Stato lo colpisce sul consumo. L’iva è un’imposta indiretta perché colpisce un indice indiretto: il consumo. L’imposta sul valore aggiunto è stata ideata ed applicata a livello comunitario, a tutti gli Stati sulla base di un modello tracciato nel 1967. In Italia tale disciplina è stata recepita dal d.P.R del 26 ottobre 1972 numero 633.L’Iva è una delle risorse proprie dell’Unione Europea e difatti parte del gettito proveniente da essa viene conferito direttamente all’Unione Europea, gli stati membri devono garantirne la corretta riscossione ed applicazione. L’imposta sul valore aggiunto (IVA) è un’imposta di consumo applicata su un prodotto ogni volta che viene aggiunto valore ovvero in ciascuna fase della catena di approvvigionamento, dalla produzione al punto di vendita. L’importo dell’IVA che l’utente paga è sul costo del prodotto, meno i costi dei materiali utilizzati nel prodotto che sono già stati tassati. Più di 160 paesi in tutto il mondo usano la tassazione del valore aggiunto, e comunemente si trova nell’Unione europea. Non mancano, tuttavia, le polemiche in merito. In particolare, i sostenitori ritengono che aumenti le entrate del governo senza punire il successo o la ricchezza, come invece fanno le imposte sul reddito; è anche più semplice e più standardizzato di una tassa di vendita tradizionale e ci sono meno problemi di conformità. I critici, invece, sostengono che l’IVA sia essenzialmente una tassa regressiva che pone un aumento della pressione economica sui contribuenti a basso reddito e aggiunga anche oneri burocratici per le imprese. L’imposta sul valore aggiunto si basa sul consumo di un contribuente piuttosto che sul suo reddito. A differenza di

più (appunto, progressivamente). In realtà, esso è suscettibile di trovare piena attuazione solo in relazione alle imposte c.d. dirette, che, cioè, colpiscono le forme immediate di produzione di reddito (ad esempio l’IRPEF), ma non in ordine a quelle indirette (come l’IVA) che, gravando sui beni, finiscono per pesare indistintamente su tutti (salvo correttivi come imporre un’IVA più bassa su certi beni). Peraltro, lo stesso principio di progressività non ha mai avuto piena attuazione nel nostro ordinamento: le finanze statali, infatti, sono costantemente in rosso, a causa sia delle mancate entrate (dovute a varie cause, come l’evasione) che delle pesanti uscite, ciò che induce il legislatore a fare cassa proprio inaspando il sistema tributario.”

una tassa progressiva sul reddito, che impone maggiori tasse sui percettori di alto livello, l'IVA si applica ugualmente ad ogni acquisto.

2. Come funziona l'IVA

L'IVA viene prelevata sul margine lordo in ogni punto del processo di produzione-distribuzione-vendita di un articolo. L'imposta è valutata e riscossa in ciascuna fase, a differenza dell'imposta sulle vendite che viene valutata e pagata dal consumatore solo alla fine della catena di approvvigionamento.

Ad esempio, "Morbida" è una caramella costosa prodotta e venduta nel paese di Mario. Mario ha una tassa sul valore aggiunto del 22 per cento.

1) Il produttore di "Morbida" acquista le materie prime per € 2,00, più un'IVA di € 0,44 - pagabili al governo di Mario - per un prezzo totale di € 2,44.

2) Il produttore quindi vende "Morbida" a un rivenditore per € 5,00 più un'IVA di 1,10€ per un totale di € 6,10. Tuttavia, il produttore restituisce solo 66 centesimi a Mario, che è l'IVA totale a questo punto, meno l'IVA precedente addebitata dal fornitore di materie prime. Nota che anche i 66 centesimi equivalgono al 22% del margine lordo del produttore di € 3,00.

3) Infine, il rivenditore vende "Morbida" ai consumatori per € 10 più un'IVA di € 2,20 per un totale di € 12,20.

Il rivenditore restituisce 1,10€ a Mario, che è l'IVA totale a questo punto (€ 2,20), meno l'IVA precedente di 1,10€ applicata dal produttore. I 1,10€ rappresentano anche il 22 per cento del margine lordo del rivenditore su "Morbida".

3. IVA vs imposta di vendita

IVA e imposte sulle vendite possono aumentare in egual misura l'importo delle entrate.

La differenza sta nel punto in cui viene pagato il denaro e da chi.

Altro esempio: ancora una volta, si assuma un'IVA del 22%. Un'azienda del settore boschivo vende legno ad un artigiano per 50 centesimi. L'artigiano paga 61 centesimi; gli 11 centesimi in più rappresentano l'IVA, che l'artigiano paga al governo.

L'artigiano usa il legno per fare un mobile e lo vende ad un mobilificio locale per 90 centesimi. Il mobilificio paga € 1,09 , compresa un'IVA di 19 centesimi. Il mobilificio paga 8 centesimi al governo; gli altri 11 centesimi sono stati pagati dall'artigiano. Infine, il mobilificio vende il mobile a un cliente per € 2. Dei € 2,22 pagati dal cliente, o del prezzo base più l'IVA, il supermercato paga 3 centesimi al governo.

Come con una tradizionale imposta corrente del governo italiano sulle vendite del 22 per cento, il governo riceve 22 centesimi su una vendita di €1. L'IVA differisce in quanto viene pagato in diverse fermate lungo la catena di approvvigionamento; L'azienda del settore boschivo paga 11 centesimi, l'artigiano 8 centesimi e il mobilificio 3 centesimi.

Tuttavia, offre vantaggi rispetto all'imposta nazionale sulle vendite. È molto più facile da tracciare. La tassa esatta riscossa in ogni fase della produzione è, infatti, nota. Con una tassa sulle vendite, l'intero importo viene reso dopo la vendita, rendendo difficile l'allocatione a specifiche fasi di produzione. Inoltre, poiché l'IVA viene imposta solo ad ogni aggiunta di valore e non alla vendita del prodotto stesso, viene fornita la garanzia che lo stesso prodotto non è soggetto a doppia tassazione.

4. IVA nel mondo reale

L'imposta sul valore aggiunto è stata introdotta nel nostro ordinamento con il d.P.R. n.633 del 1972⁴.

La grande maggioranza dei paesi industrializzati che compongono l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ha un sistema di IVA. Gli Stati Uniti rimangono l'unica eccezione notevole. La maggior parte dei paesi industriali con un'IVA ha adottato i propri sistemi negli anni '80. I risultati sono stati misti, ma non vi è certamente alcuna tendenza, tra i paesi IVA, ad avere piccoli deficit di bilancio o bassi debiti governativi. Secondo uno studio del Fondo Monetario Internazionale, qualsiasi stato che passa all'IVA inizialmente percepisce l'impatto negativo della riduzione delle entrate fiscali nonostante il suo maggiore potenziale di entrate lungo la strada. L'IVA ha guadagnato una connotazione negativa in alcune

⁴Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. (GU Serie Generale n.292 del 11-11-1972 - Suppl. Ordinario n. 1)

parti del mondo in cui è stata introdotta, ferendo politicamente anche i suoi sostenitori. Ad esempio, nel 2009 e nel 2010, rispettivamente, Francia e Germania hanno notoriamente attuato enormi riduzioni delle aliquote IVA - la Francia di quasi il 75%, da un tasso del 19,6% ad un tasso del 5,5%.

5. Pro e contro della tassazione del valore aggiunto: il dibattito negli USA

Per comprendere pro e contro della tassazione sul valore aggiunto ci soffermeremo sulle posizioni di sostenitori e avversari negli Stati Uniti, unica eccezione di paese industrializzato che compone l'OCSE a non avere ancora un sistema IVA.

Oltre agli argomenti fiscali, i sostenitori di un'IVA negli Stati Uniti suggeriscono che sostituire l'attuale sistema di imposte sul reddito con un'IVA federale semplificherebbe notevolmente il complesso codice fiscale federale e aumenterebbe l'efficienza dell' IRS.⁵

Ancora più importante, renderebbe molto più difficile evitare di pagare le tasse. Un'IVA riscuoterebbe entrate su tutti i prodotti venduti in America, compresi gli acquisti online. Nonostante gli sforzi per chiudere le scappatoie fiscali che consentono alle aziende di Internet di non addebitare ai clienti le tasse negli stati in cui non hanno attività commerciali, le tasse non pagate sui costi di vendita online indicano miliardi di potenziali entrate che potrebbero finanziare scuole, forze dell'ordine e altri Servizi.

Se l'IVA dovesse soppiantare l'imposta sul reddito americana, i cittadini otterrebbero più soldi e sarebbero colpiti dalle tasse solo quando acquistano beni. Questo cambiamento non solo conferisce un incentivo più forte per guadagnare, ma incoraggia anche il risparmio e scoraggia la spesa frivola (teoricamente).

Gli avversari, tuttavia, notano molti potenziali inconvenienti di un'IVA, compresi i maggiori costi per i proprietari di imprese lungo tutta la catena di produzione. Poiché l'IVA viene calcolata in ogni fase del processo di vendita, la contabilità da sola comporta un onere maggiore per un'azienda, che quindi trasferisce il costo aggiuntivo al consumatore. Diventa più complesso quando le transazioni non sono solo locali, ma internazionali. Paesi diversi possono avere interpretazioni diverse su come viene calcolata la tassa.

⁵Internal Revenue Service

Questo metodo, può anche comportare ritardi nelle transazioni non necessari. Inoltre, mentre un sistema IVA può essere più semplice da mantenere, è più costoso da implementare.

L'evasione fiscale può, così, ancora continuare, persino essere diffusa, se il pubblico non gli dà il suo appoggio sincero.

Le piccole imprese, in particolare, possono evadere l'IVA pagando chiedendo ai propri clienti se richiedono una ricevuta, aggiungendo che il prezzo del prodotto o del servizio acquistato è inferiore se non viene emessa ricevuta ufficiale.

Negli Stati Uniti, un'IVA federale potrebbe anche creare conflitti con le amministrazioni statali e locali in tutto il paese, che attualmente stabiliscono le proprie tasse di vendita a tassi variabili.

I critici osservano anche che i consumatori in genere finiscono per pagare prezzi più alti con un'IVA. Mentre l'IVA teoricamente distribuisce il carico fiscale sul valore aggiunto di un bene mentre attraversa la catena di approvvigionamento, dalla materia prima al prodotto finale, in pratica i maggiori costi vengono generalmente trasferiti al consumatore.

Anche così, i consumatori più abbienti potrebbero in ultima analisi beneficiare di un'IVA sostituita dall'imposta sul reddito: come con altre tasse piatte, l'impatto dell'IVA sarebbe percepito meno dai ricchi e più dalla classe media e dai cittadini a più basso reddito, che spendono una percentuale maggiore del loro introito sulle necessità. In breve, i consumatori a basso reddito pagherebbero una percentuale molto più alta dei loro guadagni in tasse con un sistema di IVA, carica di critiche. Ciò potrebbe essere attenuato in una certa misura se il governo escludesse determinati beni di consumo o generi alimentari dall'IVA, o prevedesse riduzioni o crediti a cittadini a basso reddito per compensare gli effetti fiscali.

CAPITOLO II

LE "FRODI CAROSELLO"

SOMMARIO:

1. La struttura della frode - 2. Influenza delle frodi carousel sulle "parti innocenti" -
3. Un esempio di flussi monetari internazionali - 4. Dove vanno a finire questi soldi?
- 5. Trading di energia - 6. Iva ed emissione di fatture per operazioni inesistenti - 6.1
Inesistenza oggettiva e Inesistenza soggettiva - 7. Il reverse charge - 7.1 Le
operazioni soggette al reverse charge - 7.2 Le criticità 7.3 La sentenza 16679/2016

1. La struttura della frode

La frode dell'IVA è fonte di grande preoccupazione per gli Stati membri nell'UE e per la società nel suo insieme. Secondo i rapporti, alcuni Stati membri hanno stimato le perdite annuali delle entrate nazionali derivanti dalle frodi IVA fino al 10% delle entrate IVA nette. Considerando che l'IVA da sola, nel 2004, ha rappresentato il 17,4% dell'importo totale delle tasse e delle obbligazioni sociali contributi raccolti nell'UE, fornisce una chiara idea della portata del problema e l'effetto della frode sui fondi che altrimenti sarebbero utilizzati servizi pubblici a livello nazionale.

Il tipo di frode IVA più frequentemente segnalata è la frode carosello.

Per "frode carosello" si intende quel meccanismo fraudolento che si innesta all'interno degli scambi intracomunitari. Sebbene le frodi carosello implicino in genere un numero limitato di truffatori, le perdite che ne derivano sono sostanziali. Approfittando dei difetti nella progettazione dell'attuale sistema IVA, la frode carosello è un determinato e organizzato attacco criminale su vasta scala al sistema dell'IVA transitoria, e in definitiva il nostro sistema di welfare.

Oltre a erodere le entrate nazionali degli Stati membri e quindi ad intaccare il budget dell'unione europea, le frodi carosello distorcono la concorrenza nei settori di mercato mirati.

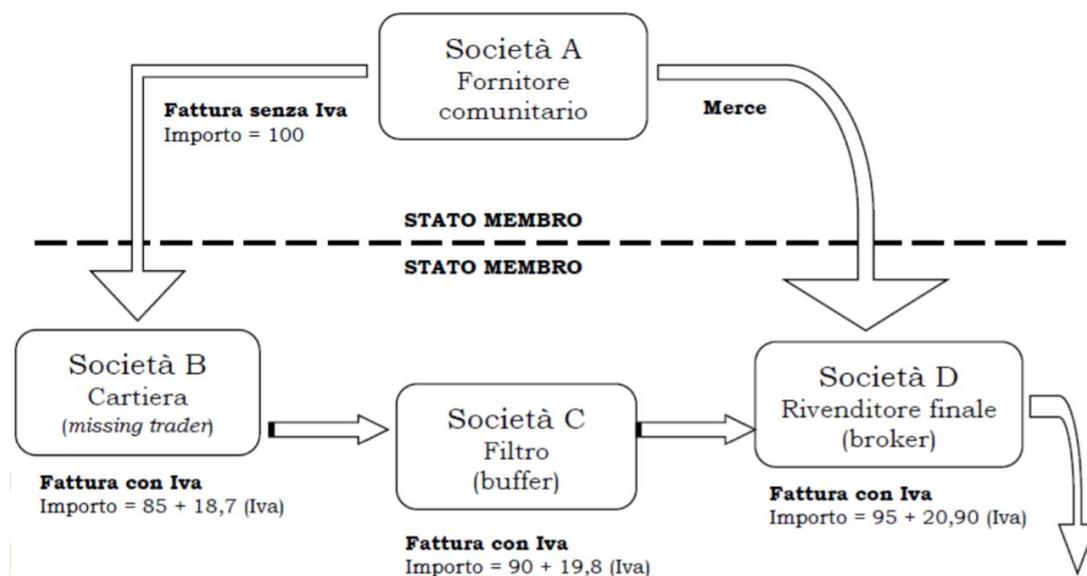
In mancanza dell'obbligo di pagare l'IVA, i truffatori sono in grado di offrire prodotti a prezzi inferiori rispetto a quelli sul mercato legale. Questo rende ampiamente difficile per i nuovi operatori entrare nel mercato e per i commercianti già stabiliti di rimanere in attività.

In effetti, la frode carosello ha anche conseguenze negative sulla crescita economica e l'occupazione. Questo tipo di frode è in circolazione da ormai molti anni. Infatti, è da sempre che le norme IVA, che stabiliscono che le transazioni transfrontaliere tra Stati membri dell'UE sono a tasso zero ai fini IVA, vengono aggirate. Nella sua forma più semplice, sebbene nella pratica vi siano molte varianti, la frode carosello coinvolge un'azienda registrata per l'IVA in uno Stato membro dell'UE anche detta «conduit company», che vende beni a un'altra società, detta «missing trader» o "cartiera", in questo caso "l'importatore", che è registrata per IVA in un altro Stato membro dell'UE (l'Italia, in questo esempio). Il venditore estero o "conduit company" chiede, quindi, rimborsi IVA nel proprio Stato membro per

qualsiasi IVA pagata al momento dell'acquisto delle merci per l'esportazione. L'importatore o "missing trader", nel frattempo, non deve pagare alcuna IVA su merci importate da un altro Stato membro dell'UE, ma addebiterà l'IVA quando rivende i beni a una società registrata IVA nello stesso Stato membro, c.d. «broker» o «interponente». La quarta società con partita IVA ("il Broker"), che potrebbe essere uno dei frodati o potrebbe essere un'altra parte innocente, acquisterà quindi i beni dalla "missing trader", con l'accusa di addebito IVA normale in quella vendita e la contabilizzazione sia per l'IVA pagata all'Importatore, sia per l'IVA addebitata al Broker.

Il Broker, avendo pagato l'IVA al Buffer, sarà quindi in grado di recuperare l'IVA restituita dall'Erario (sia come rimborso effettivo sia come riduzione del proprio debito IVA). L'importatore scompare (diventando il "commerciante mancante") senza pagare l'IVA all'Erario. Il Broker provvederà quindi a riesportare le merci dal proprio Stato membro (in questo caso, l'Italia), senza dover addebitare l'IVA sulle merci esportate in un altro Stato membro dell'UE.

Infine, il venditore originale riacquisterà i beni e ricomincerà il "carosello".



All'interno dello schema fraudolento può, inoltre, inserirsi anche un ulteriore soggetto, cosiddetto "buffer", che fa assumere alla frode forme più complesse.

Il Buffer è solitamente la parte innocente nella catena di transazioni e di solito non è uno dei truffatori.

Il «buffer», infatti, acquista le merci dalla società "missing trader" e le rivende immediatamente alla società "broker", emettendo regolare fattura ed adempiendo agli obblighi IVA.

Il buffer è anche detta società «filtro» in quanto permette di intralciare la connessione diretta tra la società "missing trader" e l'effettivo cessionario della merce.

Il risultato finale, è che sia il venditore estero che il broker sono in grado di ottenere rimborsi IVA completi nei rispettivi Stati membri, mentre l'importatore "commerciante mancante" si ritira con l'IVA pagata dagli innocenti Buffer, che avrebbe dovuto essere pagata all'Erario.

I beni utilizzati nelle frodi carosello sono solitamente merci di alto valore e facilmente trasportabili, in modo che l'IVA pagata dal Buffer innocente (e rubata dal "commerciante mancante") possa essere massimizzata. Le precedenti frodi carosello riguardavano beni come chip di computer (CPU), telefoni cellulari, iPod e dispositivi elettronici simili, ma i truffatori stanno diventando più creativi, e casi recenti hanno coinvolto articoli di maggiore valore. Dato l'alto valore dei beni, l'Erario può essere defraudato da importi significativi di IVA su una singola operazione "carosello IVA".

2. Influenza delle frodi carosello sulle "parti innocenti"

Nell'esempio semplice sopra riportato, il venditore, l'importatore e il broker sono coinvolti nella frode, ma il Buffer (la parte che effettivamente paga l'IVA rubata dall'Importatore "commerciante mancante") è innocente. Nelle frodi carosello più complesse, ci sarà spesso una lunga catena di rivendite a più buffer, e talvolta possono esserci anche diverse catene di vendite e rivendite (alcune non coinvolgono nemmeno le merci "sporche") che si svolgono in una singola frode "carosello", che coinvolge diversi "buffers" innocenti e un innocente Broker. È noto che alcune complesse catene di "carosello" coinvolgono fino a 600 diverse società, quindi il rischio che un'azienda innocente venga involontariamente coinvolto in una tale frode non può essere sottovalutato. Non sorprende che, nel momento in cui viene scoperta una frode Carosello, tutti i truffatori sono scomparsi e/o hanno lasciato le loro società registrate come gusci vuoti (con i loro soci difficili da rintracciare o identificare).

Molto spesso, quindi, l'innocente Buffer (s) e il Broker sono le uniche società rimaste nella catena "carosello" che l'Erario può tracciare. Nel tentativo di combattere l'aumento delle frodi Carosello, nel corso degli anni sono state introdotte varie normative. Tuttavia, ciò si è spesso rivelato in qualche modo inefficace in quanto la legislazione si è concentrata sulla modifica delle norme sull'IVA per tipi specifici di merci (quali telefoni cellulari, CPU, telecomunicazioni, console di gioco e persino forniture di gas ed elettricità) in modo che l'onere dell'IVA sia invertito, il che significa che il cliente (cioè il Buffer) deve rendere conto all'Erario per l'IVA, piuttosto che il fornitore (cioè l'importatore "commerciante mancante"). Tuttavia, quando questi addebiti IVA vengono addebitati per tipi specifici di merci, i truffatori solitamente passeranno a utilizzare diversi tipi di merci nelle loro frodi. Pertanto, nella lotta contro la frode carosello, probabilmente la parte più efficace della legislazione è quella che consente all'Erario (in determinate circostanze) di perseguire le società innocenti che hanno acquistato le merci direttamente o da altre società di imbottigliamento che provengono dagli importatori "commercianti mancanti". In tali casi, sebbene le società "innocenti" non fossero effettivamente coinvolte nella frode stessa, l'Erario può ancora perseguirle per l'IVA defraudata dall'Importatore "commerciante mancante" se il Buffer (o il Broker) "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che l'importatore "commerciante mancante" non avrebbe pagato l'IVA a causa di frode carosello. Poiché spesso ci saranno segnali di allarme (come quelli discussi nella sezione seguente) nelle frodi carosello, ci possono essere motivi per cui l'Erario sostiene che un Buffer o un Broker innocente dovrebbe tuttavia aver sospettato che l'Importatore o "missing trader" fosse coinvolto in una frode IVA. L'effetto di queste regole è che, se l'Erario può obiettivamente dimostrare che la società innocente sapeva o avrebbe dovuto sapere che la transazione era fraudolenta, allora l'Erario può recuperare l'IVA defraudata negando a tale società lo scopo di queste regole e trasferire il rischio nelle transazioni fraudolente dall'Erario agli altri operatori della catena, rendendoli più responsabili e responsabili per l'IVA derivante dalla catena di transazioni di cui erano parte, e incoraggiando il commerciante a interrogarsi più attentamente sulla legittimità di tali transazioni.

3. Un esempio di flussi monetari internazionali

Una frode carosello dell'IVA con un valore IVA di 36 milioni di sterline è durata dall'agosto 1996 al Novembre 1998. La frode era gestita da un gruppo di individui con sede nel Sud della Spagna. La frode riguardava la fornitura di telefoni cellulari da parte di società spagnole, istituite e controllate dai presidi che poi "vendevano" i telefoni attraverso commercianti poi scomparsi, il tutto gestito da amici e familiari nel Regno Unito. L'IVA addebitata dai commercianti mancanti non è stata pagata alle autorità competenti. I profitti sono stati restituiti agli artefici in Spagna o tramite trasferimento telegrafico diretto dai commercianti mancanti con trasferimento di denaro contante.

I titolari istituirono conti bancari svizzeri e trasferirono ingenti somme dai loro conti spagnoli, uno dei principali indagati è stato fermato all'aeroporto di Madrid in rotta verso Ginevra con £ 35.000 in banconote in sterline. I contenuti dei conti svizzeri venivano successivamente trasferiti in conti in dollari statunitensi detenuti nelle banche negli Stati Uniti. Il denaro è stato anche trasferito a Hong Kong da due delle banche commerciali. La destinazione finale di questo denaro è sconosciuta ma è ipotizzabile che il denaro sia ritornato, dopo un lungo giro di banche in modo da renderne più difficile la tracciabilità, ai beneficiari della truffa, che in questa fase si stavano espandendo negli Stati Uniti.

Il denaro è stato speso per proprietà, barche, auto di lusso, giochi d'azzardo e un potenziamento dello stile di vita dei truffatori. Alla fine le proprietà spagnole furono vendute come anche le proprietà acquistate a Las Vegas, USA. I principali orchestratori della frode hanno anche investito grandi somme di denaro in un programma di investimento fraudolento gestito da una società di commercialisti nel Regno Unito, che sono attualmente oggetto di un'indagine. I soldi investiti in questo schema sono stati riciclati attraverso numerosi conti tra cui una banca nel Commonwealth della Dominica. Un alto numero di criminali ha investito in questo schema e sono stati in grado di accedere ai loro fondi riciclati attraverso conti offshore detenuti in, tra altri posti, Gibilterra. I soldi venivano trasferiti principalmente sotto forma di dollari. Tre degli imputati sono stati rimpatriati nel Regno Unito dagli Stati Uniti, dalla Spagna e dai Paesi Bassi per affrontare il processo. Oltre a un cittadino olandese tutti gli imputati erano Britannici. In totale

nove persone sono state giudicate colpevoli di reati di Cospirazione e truffa alle entrate pubbliche, evasione fraudolenta di imposta sul valore aggiunto e riciclaggio di denaro. Le condanne andavano da 6 mesi a 6 anni di reclusione, con ordini di confisca emessi per un totale di oltre 10 milioni di sterline.

Inevitabilmente, ci sono notevoli flussi di denaro che escono dall'UE e vanno alla banca off-shore in conti camuffati come transazioni per affari legittimi. Tuttavia, i soldi coinvolti, insieme agli altri indicatori evidenziati possono aiutare a identificare le transazioni associate a questa frode.

4. Dove vanno a finire questi soldi?

La maggior parte del denaro viene inizialmente riciclata attraverso il settore bancario. Tuttavia, molti paesi hanno identificato ritiri di contante più avanti nel processo, che in alcuni casi sono stati "investiti" attraverso le transazioni dei casinò.

I casi che seguono sono un esempio di uso di prelievi di contanti:

CASO 1: Effettuare prelievi di contante e utilizzare la documentazione falsa.

Questa frode si è verificata tra luglio e agosto 1999. Due soci di un'azienda e il contabile della società hanno falsificato le fatture utilizzando documenti contraffatti per ricevere un rimborso IVA dallo Stato. Sono stati supportati nella frode da un responsabile dell'amministrazione fiscale che esegue il rimborso dell'IVA.

Il denaro è stato trasferito elettronicamente tra 3 banche, sebbene la maggior parte del denaro è stato prelevato in contanti. Il resto è stato trasferito a un personale account e utilizzato per pagare un ufficio di cambio.

I fondi sono stati principalmente utilizzati per acquistare oro e valuta estera.

Sono stati utilizzati i seguenti documenti contraffatti:

- fatture che indicano che la società aveva acquistato beni da due diverse società appartenenti ad uno stato membro dell'UE;
- fatture di vendita indicanti che la merce era stata fornita ad una società in zona franca doganale e successiva documentazione doganale d'esportazione, che si presume per dimostrare che le merci erano state esportate;
- "Rapporti di certificazione rimborso IVA" necessari per ricevere un rimborso IVA che deve essere preparato da un commercialista certificato giurato.

Quattro persone sono state perseguite con successo⁶.

CASO 2: Uso di fatture false da parte di una società Shell per giustificare i prelievi contanti.

Le società A e B sono quotate, operanti nel mercato dei veicoli a motore. Tra ottobre 2003 e novembre 2003, il conto della società A è stato accreditato da consistenti trasferimenti dalla società B, che sono stati seguiti da prelievi di contanti. Per giustificare questi prelievi, le fatture venivano emesse dalla società C per quanto riguarda le vendite di automobili alla società A. La banca ha segnalato le transazioni sospette in quanto le fatture venivano saldate in contanti.

Dieci persone e otto società sono state coinvolte nella frode. La compagnia C sembrava essere una società di comodo senza reali attività legate al commercio di automobili, che svolgono un ruolo chiave nella frode dell'IVA e nel riciclaggio di denaro. Un'indagine della polizia è ancora in corso⁷.

5. Trading di energia

Essendo stata frodata l'IVA sul credito al carbonio, è stato altamente sospettato che il mercato dell'energia sarebbe diventato un bersaglio per i truffatori, principalmente a causa delle caratteristiche simili.

L'energia è considerata una merce ai fini IVA ai sensi della direttiva UE 2006/112 / CE⁸, ma a differenza di altri beni, l'energia non può essere fisicamente vista, toccata o ponderata. Lo schema di codifica è stato sviluppato e utilizzato per organizzare l'erogazione di energia nel mercato interno dell'energia dell'UE. Questo per identificare gli importi conseguiti e le parti interessate (mittente e destinatario). Il codice di identificazione energetica⁹ si applica a tutti gli Stati membri dell'UE. Il codice EIC non concede il diritto di scambiare energia. Un partecipante al mercato deve essere registrato a livello nazionale / locale in base a ciascuna norma di mercato. Ci possono essere diversi codici energetici richiesti quando si scambiano energia nell'UE. Queste regole sono anche obbligatorie per i partecipanti al mercato extra UE se vogliono scambiare energia tra i due mercati. Questi fatti sottolineano

⁶Fonte: TURCHIA (1999)

⁷Fonte: BELGIO (2003)

⁸numero 19

⁹EIC

l'importanza e la necessità di trovare misure analitiche per identificare e prevenire le frodi IVA nel commercio di energia.

Nell'UE, l'energia scambiata sulla rete è soggetta ad IVA, se il cliente in oggetto non è stabilito nello stesso paese del fornitore, sarà soggetto ad un addebito inverso, cfr. Articolo 195, cfr. Articolo 38 e 39 della direttiva 2006/112 / CE. Per quanto riguarda la prospettiva IVA dell'UE, è irrilevante il commercio delle società del mercato energetico del paese. L'energia può essere scambiata e mantenuta fisicamente in un paese, mentre le frodi IVA possono essere commesse al di fuori dei confini di quel paese. Significa che l'effettiva consegna transfrontaliera di energia non è necessariamente richiesta per eseguire queste frodi intracomunitarie.

Le merci non sono, in teoria, attratte dalla frode extracomunitaria dei trader, considerando il ruolo che le dogane svolgono nel commercio transfrontaliero con un paese terzo. In base alle norme UE in materia di IVA, l'energia è molto vulnerabile anche alle frodi extracomunitaria a causa delle sue caratteristiche sopra illustrate.

L'energia può essere scambiata a livello transfrontaliero all'interno dell'UE senza dover essere elencata nella dichiarazione ricapitolativa, quindi i dati VIES non sono utili per l'analisi dei dati. Si potrebbe dire che non vi è armonizzazione tra lo scambio di energia / consegna fisica e le norme sull'IVA.

6. Iva ed emissione di fatture per operazioni inesistenti

Al fine di comprendere il meccanismo di funzionamento delle frodi carousel appare fondamentale approfondire un argomento: la fatturazione per operazioni inesistenti. L'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72 stabilisce 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”. Questa norma fa riferimento a tre diverse fattispecie:

1) le fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti, le quali possono a loro volta essere distinte in due categorie:

- le operazioni oggettivamente inesistenti: che, nonostante siano citate nella fattura, nella realtà non sono mai state effettuate.

- le operazioni soggettivamente inesistenti: che sono state poste in essere da soggetti diversi da quelli indicati nel documento come emittente e destinatario.

2) le fatture che indicano un addebito d'imposta per operazioni escluse, non imponibili o esenti oppure che riportano un'aliquota superiore rispetto a quella applicabile alla base imponibile.

3) le fatture nelle quali la base imponibile risulta maggiore di quella reale. Si tratta della c.d. sovrapproduzione.

Nelle ipotesi sopracitate si verifica uno scostamento tra la "realtà" e la sua "rappresentazione contabile". Inoltre, il legislatore ha voluto, con queste ultime, garantire un maggior peso al documento e a ciò che indica piuttosto che alla reale operazione dando così rilevanza al principio della "cartolarità" o della "efficacia documentale".

L'imposta sul valore aggiunto, infatti, per il solo fatto di essere stata indicata in fattura, è dovuta per l'intero ammontare indicato nella stessa. Rileva, pertanto, solo quanto si riscontra nella fattura, indipendentemente dall'effettiva esistenza dell'operazione e del corretto ammontare dell'imposta eventualmente dovuta. Non rilevano neanche le cause oggettive o soggettive che hanno determinato la dissociazione tra il documento e la realtà. Secondo la Corte di Cassazione, 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"¹⁰. C'è chi ha inoltre affermato 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

¹⁰(Cass., sez. I, 13 dicembre 1996, n. 11141)

consentita, agli effetti della disposizione di che trattasi”¹¹ . La norma in questione (art. 21) sembra essere in contrasto, pertanto, con il resto della disciplina dell’IVA che condiziona l’esistenza del tributo ad operazioni realmente effettuate e sull’applicazione dell’aliquota alla base imponibile reale. Date queste premesse, alcuni autori hanno rivisto la natura dell’articolo, ritenendolo riferito sì al dovere di versamento di un importo da parte del cedente o prestatore ma non a titolo di imposta bensì a titolo sanzionatorio. Tale possibilità è stata, però, totalmente esclusa dalla Corte di Giustizia Ce, la quale ha evidenziato che vi è una netta differenza tra il fatto che l’imposta sia dovuta solo per essere indicata in fattura da chi ha emesso il documento e l’apparato sanzionatorio predisposto dai vari Stati membri al fine di eludere i tentativi fraudolenti messi in pratica con l’emissione di fatture false. L’art. 21, comma 7 sarebbe una norma di garanzia per l’Erario, perchè è solo con la registrazione ed il possesso materiale della fattura che quest’ultimo può esercitare il diritto di prelazione. La norma, però, nulla contiene relativamente alla questione della detraibilità dell’iva da parte del possessore della fattura. L’unico riferimento, contenuto nella norma, relativo al diritto di rivalsa, è di tipo quantitativo, nel senso che viene indicato l’ammontare dell’imposta gravante ex lege sull’operazione, costituente il limite del predetto diritto di rivalsa e del diritto dello Stato a ricevere l’importo indicato in fattura. Pertanto, come un’autorevole dottrina¹² ha dichiarato: la “realtà documentale” non può prevalere sulla “realtà effettuale”. Questa è anche la ragione per la quale, se pur nella realtà effettuale sia dovuta, se un’imposta non viene, erroneamente o a fini di frode, indicata nella fattura, quest’ultima non è dovuta all’erario. Vi è anche un’altra parte della dottrina che ha affermato che “il contenuto della fattura non può essere vincolante in assoluto, quando non corrisponda all’operazione”.¹³

6.1 Inesistenza oggettiva e Inesistenza soggettiva

E' opportuno effettuare una distinzione tra i due elementi che caratterizzano tutte le operazioni rilevanti ai fini: l’elemento soggettivo e l’elemento oggettivo. Il primo si rinviene nell’esercizio di imprese, arti e professioni, mentre il secondo rileva nelle

¹¹Patanè, *Fatturazioni fittizie - l’art. 21, comma 7, del DPR n. 633/1972, in Il Fisco, 2000, 2342*

¹²Logozzo, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti, cit. 294*

¹³De Mita, *Principi di diritto tributario, cit. 395*

cessioni di beni e le prestazioni di servizi. E' indispensabile che si rinverano entrambi i requisiti affinché un'operazione possa essere considerata all'interno del campo di applicazione del tributo.

L'art. 21, d.p.r. 633/72 al primo comma stabilisce che “per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura...”.

Se l'operazione fosse mancante di uno o di entrambi i presupposti e, quindi, non fosse considerata rilevante ai fini dell'iva, il presupposto per la fattura verrebbe meno. Andando ad analizzare nello specifico i due tipi di inesistenze sopra accennati, va premesso che possono esservi tre diverse manifestazioni di inesistenza soggettiva, che analizzeremo in seguito. E' inoltre da premettere che è richiesto, affinché si possa parlare del profilo soggettivo, che il soggetto abbia posto in essere l'operazione nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Inoltre, un'operazione si rileva soggettivamente inesistente se 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, ovvero se è indicata in fattura un'operazione che esiste ma va ricondotta a soggetti diversi da quelli indicati nel documento.

Ritornando alle sopra accennate diverse manifestazioni di questo tipo di inesistenza, si tratta di inesistenza soggettiva:

1) quando vi è divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà essendo quest'ultima attinente al contenuto negoziale dell'atto. Si parla inoltre di inesistenza in senso giuridico dell'operazione quando vi è divergenza tra l'operazione risultante in fattura e l'operazione realmente effettuata (simulazione relativa).

2) quando vi è divergenza tra rappresentazione documentale e realtà e può essere assoluta. In questi casi, nei quali la fattura viene emessa ma non è stata effettuata alcuna operazione, si parla di inesistenza assoluta;

3) infine, quando vi è divergenza tra rappresentazione documentale e realtà relativamente al contenuto economico dell'atto, ad esempio se l'imponibile risultante dalla fattura è maggiore di quello reale (c.d. “sovrapproduzione”).

In questi casi si può parlare di inesistenza relativa.

Per quanto riguarda invece le operazioni oggettivamente inesistenti, sono quelle che pur essendo rappresentate in fattura, non sono state effettuate nella realtà.

7. Il reverse charge

L'UE ha creato il concetto di Inversione contabile dell' IVA al fine di semplificare gli scambi all'interno del mercato unico. Il Reverse Charge trasferisce la responsabilità della segnalazione di una transazione IVA dal venditore all'acquirente di un bene o servizio. Questo meccanismo evita il requisito per i venditori di registrarsi per l'IVA nel paese in cui viene effettuata la fornitura. Il legislatore riteneva evidente, infatti, rispetto al meccanismo plurifasico della riscossione dell'Iva da parte dell'Erario, che prevedeva che quest'ultima venisse frazionata durante i passaggi intermedi, con il sistema monofase, se pur vero che si assiste a un ritardo delle entrate nelle casse dell'Erario, eliminando tutti i passaggi della partita di giro, tipica dell'Iva, vengono ridotte notevolmente le ipotesi di frode ed evasione. Quando una transazione è soggetta a Reverse Charge, il destinatario dei beni o dei servizi segnala sia il loro acquisto (IVA in entrata) che la vendita del fornitore (IVA in uscita) nella loro dichiarazione IVA. Queste due dichiarazioni si compensano reciprocamente da un punto di vista del pagamento in contanti, ma le autorità hanno piena visibilità delle transazioni. La maggior parte delle vendite tra Stati membri dell'UE sarà soggetta a un addebito inverso e vi sono anche molti casi in cui esiste una regola di inversione domestica all'interno di specifici Stati membri dell'UE. Quando acquisti beni o servizi da fornitori in altri paesi dell'UE, il Reverse Charge trasferisce la responsabilità per la registrazione di una transazione IVA dal venditore all'acquirente per quel bene o servizio. In questo modo elimina o riduce l'obbligo per i venditori di registrare l'IVA nel paese in cui viene effettuata la fornitura. Se il fornitore sostiene un'IVA locale sui costi relativi al servizio o ai beni forniti ai sensi della Reverse Charge, questi possono recuperarli tramite un rimborso IVA UE. Dal punto di vista delle autorità, possono vedere la transazione riportata nelle caselle speciali fornite nei rendimenti per le forniture transfrontaliere di beni o servizi. Un settore che può causare un obbligo di registrazione dell'IVA è quello in cui le imprese dell'UE non sono registrate IVA (perché non hanno forniture tassabili) e ricevono servizi dall'esterno dell'Europa. I servizi con addebito inverso verranno

conteggiati ai fini della propria soglia di registrazione IVA. Ciò significa che aziende come le holding finanziarie sono ora costrette a introdurre il registro IVA per la prima volta e stanno incoraggiando l'IVA a monte che non può essere recuperata poiché non hanno forniture imponibili per l'IVA a valle. Il meccanismo di inversione contabile è stato istituito quando il sistema dell'Unione europea per l'imposta sul valore aggiunto è stato riformato per il lancio del mercato unico nel 1993, al fine di semplificare la comunicazione dell'IVA nei 28 Stati membri.

7.1 Le operazioni soggette al Reverse Charge

Di seguito sono riportati alcuni esempi comuni in tutti gli Stati membri dell'UE in cui è possibile applicare la Reverse Charge:

1. Fornitura di beni intracomunitari (quando le merci sono vendute a qualcuno in un altro Stato membro dell'UE) a un'altra impresa registrata nell'IVA dell'UE (obbligatoria in tutti i paesi)

2. La fornitura di servizi a un'impresa UE registrata in un altro Stato (obbligatoria dal 2010). La fornitura di determinati servizi, compresi quelli relativi a beni immobili e eventi dal vivo, continua a funzionare secondo la "Regola speciale" e il luogo di fornitura è il luogo in cui si svolge il servizio.

3. In alcuni paesi, la fornitura di beni all'importazione o alle forniture nazionali. Di seguito, invece, sono riportati due esempi di reverse charge, uno applicato alle merci e uno applicato ai servizi.

- Esempio di reverse-charge relativo alle merci: sei un imprenditore tedesco, hai dei beni a Rotterdam e li fornisci a un imprenditore stabilito nei Paesi Bassi. L'IVA viene ricaricata al cliente. Emetti una fattura senza IVA e dichiari "IVA con addebito inverso" sulla fattura.

- Esempio di reverse-charge relativo ai servizi: sei un imprenditore belga e svolgi il lavoro di pittura in un edificio appartenente ad un imprenditore olandese. Il tuo cliente è stabilito come imprenditore nei Paesi Bassi. L'IVA viene ricaricata al cliente. Emetti una fattura senza IVA e dichiari "IVA con addebito inverso".

In pratica, fino al 31 dicembre 2018 gli Stati membri potranno scegliere di attribuire al cessionario (acquirente) di un bene la responsabilità per il pagamento dell'Iva, derogando al regime ordinario in modo molto più rapido ed elastico di quanto sia permesso attualmente. Questo è lo scopo di due proposte di direttiva Ue che emendano quella generale sul tributo (la 2006/112), approvate dal Consiglio dell'Unione. L'elenco delle operazioni soggette al regime del reverse charge, oggetto di modifiche nel tempo, è, inoltre, stato di recente ulteriormente aggiornato. Infatti, in attuazione delle Direttive comunitarie n. 2013/42/UE e n. 2013/43/UE, l'11 febbraio 2016 il Consiglio dei Ministri ha approvato il D.Lgs n. 24/2016. In virtù di questo decreto legislativo determinate categorie di operazioni che erano già state, in passato, cassate dalla commissione europea, sono uscite dal lungo elenco e ne sono state inserite delle altre: dal 2 Maggio 2016, infatti, il meccanismo del Reverse Charge è stato esteso ai pc portatili, console da gioco e tablet.

7.2 Le criticità

Purtroppo, il sistema sopra descritto non è stato esente da criticità, prima tra queste l'evidente distorsione concorrenziale che deriva dall'eliminazione dell'anticipazione di imposta la quale incide particolarmente nei flussi di cassa e che non è presente nel meccanismo del reverse charge.

Altra criticità riguarda la possibilità che anche chi acquista per usi personali può qualificarsi come imprenditore o professionista per non pagare l'iva. Ed infine, cosa di cui in questa sede più ci interessa, le frodi carosello sono sempre più presenti nelle operazioni dell'UE.¹⁴

7.3 La sentenza 16679/2016

"La Corte di cassazione con la recente sentenza 16679/2016 interpreta in maniera singolare la nuova norma in caso di fatture false in regime di reverse charge, introdotta dal decreto di riforma delle sanzioni tributarie.

La Corte ritiene non vincolante a livello interpretativo quanto riportato nella relazione illustrativa del decreto, consentendo così al giudice di discostarsi, così da

¹⁴(www.prontoprofessionista.it)

discostarsi anche a quella che è stata la volontà del legislatore introducendo la nuova norma.

Soffermiamoci sulla vicenda esaminata dalla Corte.

A tal fine è opportuno ricordare che il reverse charge, dopo essere stato inizialmente applicato solo alle operazioni intracomunitarie, è stato esteso anche ad acquisti interni al fine di evitare l'evasione Iva in settori ritenuti ad alto rischio di frode (per esempio edilizia, immobiliare, telefonia, metalli non ferrosi) nei quali spesso vengono emesse o utilizzate fatture soggettivamente inesistenti.

In questi casi, oltre all'applicazione delle sanzioni, nonostante con l'utilizzo del reverse charge chi utilizzava fatture false non avesse detratto l'IVA, l'Iva detratta (anche se "solo teoricamente") veniva contestata, sulla base di due presupposti: l'articolo 21, comma 7 del D.p.r. 633/72, secondo cui, l'imposta indicata nelle fatture, benchè inesistenti, è comunque dovuta; il costante orientamento giurisprudenziale per il quale l'Iva relativa a operazioni inesistenti è indetraibile per l'assenza di un requisito sostanziale.

Per interrompere questa singolare prassi, il decreto legislativo 158/2015 ha modificato il regime sanzionatorio rivedendo sia l'articolo 21, comma 7, sia l'articolo 6 del decreto legislativo 471/97, che ora prevede che se il cessionario o committente applichi l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento vanno espunti sia il debito sia la detrazione computati nelle liquidazioni e che tale disposizione trova applicazione anche nei casi di operazioni inesistenti. La norma, però, nulla dice rispetto alla possibilità che le operazioni inesistenti per le quali si applica questa procedura siano solo quelle astrattamente «esenti, non imponibili o comunque non soggette» oppure tutte le operazioni inesistenti.

La relazione stabilisce che la nuova norma vada applicata anche alle «operazioni inesistenti, con effetti sostanzialmente neutri».

Secondo la Cassazione¹⁵ invece, l'irrilevanza dell'Iva riguarderebbe solo i casi di fatture astrattamente «esenti, non imponibili o comunque non soggette ad Iva» regolate con reverse charge interno.

¹⁵(sent, 16679/2016)

Se, pertanto, l'operazione falsa è naturalmente soggetta a Iva il contribuente è tenuto al versamento dell'imposta e della sanzione; se, invece l'operazione falsa è esente, non imponibile o non soggetta a Iva, risponde solo della sanzione.

Se si applicasse la nuova norma nel senso indicato dal legislatore le fatture soggettivamente false, in regime di reverse charge, sarebbero sanzionate solo in maniera ridotta. Questa sembra essere la ragione della rigorosa interpretazione dei giudici.

La Corte Ue in materia, stando a quanto indicato nella sentenza stessa, avrebbe un orientamento diverso.

In questo caso sembrerebbe allora più consono sollevare il contrasto tra norma interna e giurisprudenza comunitaria nelle competenti sedi."¹⁶

¹⁶www.ilsole24ore.com/.../reverse-charge-e-s...ione--111227.shtml

CAPITOLO III

IL PANORAMA COMUNITARIO

E

IL PANORAMA NAZIONALE

SOMMARIO:

1. Le frodi Carosello nella Comunità Europea - 2. Le frodi Carosello in Italia - 2.1 *Caso Fastweb e Telecom Italia Sparkle S.p.a.* - 2.2 *Il vantaggio di Telecom Italia Sparkle*

1. Le frodi carosello nella Comunità Europea

Le frodi di carosello sono cresciute pochi anni fa quando importatori e commercianti di prodotti piccoli ma molto apprezzati come i telefoni cellulari si resero conto che erano stati assoggettati a grandi assegni IVA ogni volta che vendevano merci che erano state importate senza IVA.

Si sono svegliati con la frode della semplice scomparsa con l'IVA, che su un camion carico di telefoni cellulari poteva imbattersi in centinaia di migliaia di sterline. Poi si sono trasferiti a spedire la merce intorno ad una giostra, per cui passano di mano più volte e poi vengono riesportati, a quel punto l'IVA è recuperata da Entrate e Dogane (come è ormai noto). Le merci possono girare intorno a un carosello molte volte con l'aspirazione dell'IVA, il che significa enormi perdite per il Tesoro.

I truffatori sono diventati sempre più sofisticati e hanno ampliato le categorie di merci che vendono per evitare di essere scoperti. Le perdite causate dalle frodi carosello, stimate intorno ad € 1,5 miliardi nel 2004/05, sono in costante aumento mentre i criminali escogitano metodi sempre più ingegnosi per continuare la frode sull'IVA. Nonostante le enormi operazioni per combattere la frode, si è spesso lottato per perseguire i truffatori perché i crimini sono complessi e difficili da dimostrare.

Il problema interessa molti paesi dell'Unione europea.

Le merci sono scambiate attorno alla giostra, che è spesso controllata da una "mente guida" che determina anche il prezzo e il tempo di ogni transazione. Ogni volta che i beni cambiano i proprietari, e viene aggiunto un piccolo profitto che aumenta sia l'IVA che può essere reclamata alla fine della catena e nasconde l'illegittimità delle transazioni.

Una conseguenza della natura circolare della frode è che i beni diventano sempre più costosi all'aumentare degli scambi. Ciò significa che in ogni carosello, i beni devono essere svalutati prima di essere in circolo di nuovo. Ciò si verifica spesso quando le merci si trovano in "paesi terzi". Questa svalutazione ha un vantaggio in quanto riduce la tassa / dazio all'importazione. Questa "perdita" finanziaria per l'organizzazione è coperta dall'IVA rimborsata dall'UE.

Il pagamento per la merce non può andare direttamente al commerciante mancante. Invece, a uno dei buffer, le aziende pagheranno direttamente il fornitore UE e

invieranno il saldo a una "terza parte" off-shore. Il conto "terze parti" è utilizzato per pagare le "spese di gestione" per i facilitatori di frode (le società "missing trader"). Fatture per servizi resi (ad esempio rimborso di prestiti a tassi di interesse eccessivi) possono essere utilizzati per legittimare questi pagamenti di terze parti. Questo riduce il rischio per il commerciante mancante di avere beni significativi che potrebbero essere sequestrati per legge dalle agenzie di controllo. Inoltre nega la necessità per un trader mancante di avere un conto in banca e quindi impedisce la necessità di produrre una prova di identità per una banca. I truffatori cercheranno spesso di utilizzare conti detenuti con la stessa banca off-shore. Il Regno Unito, ad esempio, ha scoperto che la maggior parte dei noti truffatori di carosello IVA utilizzava la stessa banca off-shore.

Ciò ha nascosto i flussi di denaro nelle transazioni da parte delle forze dell'ordine britanniche e nascondendo il movimento di denaro in favore di altre giurisdizioni.

Inoltre, l'utilizzo di conti detenuti con la stessa banca consente di ridurre il trasferimento di denaro, la possibilità di errori e mantiene il segreto. Ciò consente inoltre ai trader di trasferire denaro online, che si adatta ai criminali in quanto sono in grado di mantenere il loro anonimato e manovrare il sistema dal proprio computer, in qualsiasi parte del mondo.

2. Le frodi Carosello in Italia

L'Italia ha il più grande divario dell'IVA, la differenza tra le entrate e gli importi effettivi dell'IVA nell'Unione europea rappresenta quasi il 25% di tutta l'IVA UE mancante.

Le frodi Carosello sono come una giostra che sparge il flusso di sconti illeciti per beni e servizi in tutta Europa e Paesi non UE, generando così sovvenzioni statali illegali e ottenendo notevoli guadagni per i truffatori.

Questi caroselli sono utilizzati da organizzazioni criminali che sfruttano gli scambi di servizi immateriali (come certificati di emissione e servizi di telecomunicazione) e sono una ricca opportunità per enormi flussi finanziari, riciclaggio di denaro e profitti illeciti. Questa tendenza è tanto più preoccupante se si considerano i legami tra i truffatori e il terrorismo internazionale. Recenti indagini italiane hanno trovato un

collegamento tra una frode di € 1 miliardo di IVA su crediti di carbonio e il finanziamento del terrorismo islamico in Pakistan.

In linea di principio, il sistema IVA conferisce ad ogni operatore l'incentivo a garantire che i suoi fornitori abbiano pagato correttamente l'IVA per il commerciante per poter richiedere i relativi crediti. Tuttavia, a partire dagli anni '80, Hemming e Kay (1981) hanno sottolineato la natura illusoria della nozione di auto-esecuzione dell'IVA, e più recentemente Keen (2007) e Fedeli e Forte (2011) forniscono una descrizione generale dei principali tipi di frode, evasione, e l'elusione, che sembrano essere un fenomeno importante e crescente.

Per questi motivi, con poche eccezioni (vedi Fedeli e Forte (1999) e Fedeli (2003)), il comportamento delle imprese come evasori fiscali è stato per lo più studiato al di fuori del sistema dell'IVA . Esaminando i modelli formali dell'evasione fiscale, Sandmo (2005) ha notato che la maggior parte di essi si concentrano sull'evasione dei singoli contribuenti, mentre le imprese sono marginali nonostante i loro ruoli importanti. I beni scambiati all'interno di una frode carosello sono generalmente disponibili in grandi quantità e hanno un valore elevato, un peso ridotto, un'obsolescenza tecnologica rapida e una diffusione del mercato nero. I settori interessati includono computer, telefoni cellulari, opere di costruzione, automobili e accessori per auto, bevande analcoliche, cosmetici, metalli di scarto, argento e oro, beni elettronici di consumo, mercati dei gas e dell'elettricità (Borselli (2008)). Il settore alimentare e delle bevande (compresa la carne, il caffè, il commercio all'ingrosso di petrolio e cereali e lo zucchero) è anche fortemente influenzato dalle frodi carosello in numerosi paesi dell'UE. Il rischio di frodi è pervasivo nel commercio di cereali, semi oleosi, oli vegetali e zucchero e viene innescato dalle elevate aliquote IVA, che possono raggiungere il 27% per i prodotti agricoli.

Con l'abolizione dei dazi doganali tra i paesi dell'UE, tuttavia, l'applicazione dell'IVA è diventata meno certa, con criminali in grado di abbellire il sistema in modo sofisticato e organizzato. L'incentivo per la frode fiscale è aumentato notevolmente dopo l'allargamento dell'UE, che ha anche allargato il cannocchiale per il contrabbando. Infine, l'elevata tassazione diretta e gli alti contributi di sicurezza sociale associati agli alti costi dei contratti di lavoro ufficiali e di altre regolamentazioni forniscono un potente incentivo per sottrarsi all'IVA negli Stati

membri dell'UE maggiormente sviluppati (Fedeli e Forte, 2011b). Come descritto in Fedeli e Forte (2011b, 2012a, 2012b), le frodi si verificano in modi diversi, o in una singola operazione di importazione fittizia di esportazione o tramite un carosello. La frode più semplice si verifica quando un importatore acquista un bene esente da imposte da un operatore commerciale che può anche essere residente in un paese non UE. L'importatore quindi vende il bene a un altro soggetto nazionale con l'IVA aggiunta, ma non rimette l'IVA all'amministrazione fiscale e scompare come "operatore mancante". L'autorità fiscale del paese di destinazione perde le entrate IVA anche se la frode viene scoperta, perché l'esportatore è legalmente intestato al rimborso IVA a meno che non possa essere provato che era o avrebbe dovuto essere a conoscenza della frode. La sofisticata variante della frode transfrontaliera dell'IVA - la caravella - continua la contraffazione in un altro paese dell'UE. La truffa può essere ripetuta più volte, con le merci esportate e importate attraverso una rete criminale complessa fino alla vendita finale. Una frode carosello può coinvolgere l'UE (frode intracomunitaria mancante) e paesi non UE (frode extracomunitaria mancante) e tutti i tipi di beni e servizi. Secondo alcune stime, oltre 40 mercati sono ora infettati da queste frodi.

Quando la frode coinvolge le importazioni dall'esterno dell'UE, la fatturazione insufficiente e la falsa documentazione alle frontiere consentono l'importazione nell'UE di merci (di solito indumenti, tessuti, calzature o alimenti).

2.1 Caso Fastweb e Telecom Italia Sparkle S.p.a.

Il caso più eclatante, in Italia, per quanto riguarda le frodi carosello si è avuto con la gigantesca forma di frode e riciclaggio di IVA che ha coinvolto due colossi della telecomunicazione italiana : Fastweb Spa (Fastweb) e Telecom Italia Sparkle S.p.a. (TIS)¹⁷. Il caso è un esempio di una complessa struttura di frodi su beni immateriali. La truffa, come indicato dalla ricostruzione dei Gip, si è svolta attraverso quattro fasi:

¹⁷Fastweb è un fornitore di banda larga ed è stato fondato nel 1999. Ha espanso la rete di fibre ottiche in Italia ed è diventato presto il secondo operatore telefonico fisso del paese. La società è stata acquistata da Swisscom nel 2007. TIS, invece, è stata fondata nel 2003 ed è controllata al 100% da Telecom Italia S.p.a. La sua mission è lo sviluppo dei servizi internazionali di Telecom Italia.

1) In primo luogo venivano realizzate o individuate, una serie di società 'A', tutte con sede all'estero nell'ambito dell'Ue e di fatto create ad hoc per le operazioni delittuose, nonché una serie di società 'B', con sede in Italia e anch'esse di fatto create ad hoc.

2) 'A' cedeva fittiziamente a 'B' un valore pari a '100' di servizi, di solito traffico telefonico ma non solo, senza pagare l'Iva poiché si trattava di cessione all'interno di Stati appartenenti all'Ue (la cosiddetta cessione 'intra')

3) 'B' cedeva fittiziamente alle società 'C' - vale a dire Fastweb e Telecom Italia Sparkle - i medesimi servizi per un valore di '100' sul quale veniva pagata da 'C' l'Iva per il 20%, poiché si trattava di una compravendita di servizi in Italia, con un esborso finale apparente per 'C' di '120'.

4) 'C', infine, rivendeva ad 'A' i medesimi servizi con il sistema 'intra' (come detto applicabile negli acquisti tra Stati Ue) al prezzo di '100' senza il pagamento dell'Iva. In questo modo, afferma il gip, alla fine di un'operazione sostanzialmente neutra a fini economici perché ogni soggetto paga ed incassa '100', 'C' (vale a dire Fastweb e Telecom Italia Sparkle) ha apparentemente pagato '20' di Iva a 'B', che quest'ultima in ogni caso non versa all'erario, non avendo mai incassato la relativa somma. Secondo il giudice, dunque, il vero scopo dell'operazione è consentire a 'C' di realizzare un credito erariale di '20' su ciascuna operazione fittizia di pagamento di '100'. Questo credito può essere sottratto dall'Iva che 'C' incassa dai propri clienti per l'uso delle utenze telefoniche e che (in mancanza di credito Iva) dovrebbe riversare all'erario. Perciò, se ad esempio Fastweb o Telecom Italia Sparkle avevano incassi per un milione e 200mila euro, avrebbero dovuto versare 200mila euro all'erario alla scadenza prevista dalla legge. Poiché però esponevano un (inesistente) credito Iva pari o superiore a 200mila euro, lo detraevano da quanto dovevano versare e ottenevano profitti superiori del 20% a quelli che avrebbero realizzato solo con l'operazione commerciale (ad esempio 1 milione 200mila anziché 1 milione). A questo punto, scrive il giudice, le ingenti somme di denaro apparentemente spese per pagare l'Iva in favore delle società 'B' (le cosiddette 'cartiere') consentivano a Fastweb e Telecom Italia Sparkle di realizzare 'fondi neri' per enormi valori che

costituivano l'oggetto primario delle attività di riciclaggio e di investimento fittizio realizzato da altri membri dell'associazione per delinquere."¹⁸ Attraverso questo "schema delittuoso" è stato arrecato un danno all'erario complessivo di 370 milioni di euro in poco più di tre anni Sul tema, al fine di limitare i danni derivanti da tali azioni fraudolente, è opportuno precisare che nel 2005 il legislatore fiscale ha introdotto, con l'articolo 60-bis del d.P.R. n. 633/1972, la cosiddetta «solidarietà» dell'imposta con la quale si sancisce che, in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, relativamente a cessioni di beni identificati da un apposito decreto del ministro dell'economia (dm 22/12/2005) effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario resta obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta. Ma non solo.

2.2 Il vantaggio di Telecom Italia Sparkle

Come già spiegato in precedenza, per configurare una frode carosello si può immaginare un triangolo ovvero tre soggetti che si cambiano servizi. Partendo da questo assunto è possibile effettuare un'analisi specifica del caso: In Inghilterra, partendo dal vertice più alto del triangolo, alcuni anni fa il gruppo Mokbel fonda una società che comprava solitamente, per dirlo con un esempio, un valore pari a 100 di servizi telefonici da Telecom Italia Sparkle o Fastweb. Il gruppo inglese rivendeva, poi, sempre in Italia alla sua società madre denominata I-Globe sotto il controllo di Mokbel lo stesso valore pari a 100 di servizi telefonici. Questo passaggio essendo un interscambio tra società europee non aveva bisogno di pagamento dell'IVA. La società italiana I-Globe a questo punto rivende a Telecom Italia Sparkle o Fastweb il medesimo valore pari a 100. Qui si chiude il triangolo: in questo passaggio, però, c'è il pagamento dell'iva, 20 %, della società Fastweb o Telecom Italia Sparkle verso il gruppo Mokbel. Essendo un giro di carta non c'è passaggio di servizi reali ed essendo fatture per operazioni inesistenti quel 20 % di IVA è l'unico cosa vera, concreta, che rimane nelle mani del gruppo Mokbel. Questo a questo punto lo prende e lo divide in 31 paradisi fiscali , banche, conti, lo pone in mano alle persone più varie. A Vienna, ad esempio, i capitali vengono riciclati e vengono ripartiti secondo la divisione dei

¹⁸

<https://www.corriereitaliano.com/attualita/italia/2010/6/17/riciclaggio-56-arresti-bufera-su-fastw-1352934.html>

compensi che avevano fatto le organizzazioni criminali e vi è l'utilizzo della piazza finanziaria "Cipriota". Vi è, poi, anche la piazza finanziaria londinese. Abbiamo l'utilizzo anche, per oltre 15 milioni di euro, della piazza finanziaria Elvetica, con tutte quante le diramazioni successive. Vi è anche l'utilizzo per circa 36 milioni di euro anche delle Seychelles, che ha veicolato oltre 35 milioni di euro. Poi vi è nell'estremo oriente la piazza finanziaria di Hong Kong e quella di Singapore che era stata utilizzata in maniera massiccia dal sodalizio per il riciclaggio. Qual'è il vantaggio o a questo punto uno potrebbe pensare lo svantaggio di Telecom Italia Sparkle ? Il vantaggio per loro è quello che in ogni giro di questa girandola di soldi, che ha complessivamente riguardato un'imponibile di 2 miliardi e duecento milioni di euro, per un'IVA evasa quindi rubata dal gruppo Mokbel di 376 milioni, Telecom Italia Sparkle ricava circa un 3/4 % per ognuno di questi passaggi. Un'altra cosa importante è che il 20 % andava a Mokble ma lo detraevano e non pagavano lo Stato quindi per loro questo 20 % andava a Mokbel ma non lo pagavano allo stato. La vera questione è che i cittadini ci abbiamo rimesso da questa situazione perchè quei 376 milioni di iva rubata sono i soldi che sono stati ricaricati probabilmente sulle nostre bollette. L'inchiesta nasce nell'ottobre/novembre del 2006, quando vengono approfondite delle alimentazioni finanziarie riguardanti un rientro di capitali dall'estero. Approfondendo queste movimentazioni in capitolo la guarda di finanza si imbatte nel flusso dei due miliardi di euro proveniente da società italiane da Telecom Italia Sparkle e da Fastweb e lì inizia l'attività di ricostruzione di flussi finanziari sottesi all'operazione fittizia di frode carosello.

CAPITOLO IV

I CASI E LA GIURISPRUDENZA

SOMMARIO:

1. La sentenza Halifax - 1.1 *La controversia all'origine della sentenza* - 1.2 *La decisione della Corte* - 2. Le sentenze Collée e Teleos- 2.1 *La sentenza Collée* - 2.2 *La sentenza Teleos* - 3. La sentenza Optigen- 3.1 *L'influenza esercitata dalla sentenza sull'ordinamento tributario italiano* - 4. Le sentenze Axel Kittel - 5. Spunti di riflessione sulla posizione assunta dalla giurisprudenzacomunitaria alla luce delle sentenze Optigen ed Axel Kittel 6. I casi Mahagében e Péter Dávid - 6.1 *Il caso Mahagében* - 6.2 *Il caso Péter Dávid* - 6.3 *La decisione della Corte*- 7. Le sentenze Stroy trans e LVK- 7.1. *Fatti riguardanti Story trans EOOD e LVK - 56 EOOD*- 7.2 *L'autorità fiscale ha l'onere della prova*- 7.3 *Conclusione*

1. La sentenza Halifax

La sentenza trae origine da una controversia per via della quale la Corte di giustizia europea (CGUE) è stata chiamata, con una domanda di pronuncia pregiudiziale avente ad oggetto il meccanismo applicativo dell'Iva nel Regno Unito, ad occuparsi dell'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE. "La suddetta Corte, pertanto, con sentenza del 21 febbraio 2006, sentenza Halifax, ha dichiarato che la direttiva 77/388 (la sesta direttiva) precludeva il diritto di un soggetto passivo a dedurre l'IVA a monte qualora le operazioni da cui derivava tale diritto costituissero una pratica abusiva."¹⁹ Una pratica abusiva esisteva quando le transazioni interessate, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, portavano alla maturazione di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe stata contraria al scopo di tali disposizioni. Dovrebbe anche essere evidente da una serie di fattori oggettivi che lo scopo essenziale delle operazioni interessate era quello di ottenere un vantaggio fiscale. Laddove veniva rilevata una pratica abusiva, le operazioni in questione dovevano essere ridefinite in modo da ristabilire la situazione che sarebbe prevalsa in assenza delle transazioni che costituivano tale pratica abusiva.

1.1 La controversia all'origine della sentenza

Una banca ("Halifax") ha effettuato forniture principalmente esenti ai fini dell'IVA in modo che la sua capacità di recuperare l'imposta a monte sulle forniture fosse limitata dalle norme relative all'esenzione parziale. Halifax aveva due controllate interamente possedute che erano registrate separatamente ai fini dell'IVA ("LPDS" e "CWPI") e, per ridurre l'importo dell'IVA che alla fine avrebbe pagato, Halifax aveva disposto di concludere operazioni in cui le controllate avrebbero dovuto pagare imposte a lavori di costruzione in connessione con la costruzione di quattro call center su siti di sua proprietà. Le dogane hanno successivamente rifiutato le richieste di imposta da parte di LPDS e CWPI in quanto, su un'analisi corretta delle transazioni nel loro insieme, i servizi di costruzione sono stati forniti a Halifax e l'unica ragione per concludere le transazioni con le controllate era di evitare o

¹⁹tesi.luiss.it/.../1/ruberti-tesi-2013.pdf

mitigare la responsabilità IVA del gruppo Halifax. Pertanto, le operazioni in questione non erano né forniture né effettuate a sostegno di un'attività economica. Le tre società hanno impugnato questa decisione sostenendo che le controllate avevano diritto a un rimborso dell'imposta a monte in quanto le operazioni hanno dato origine a forniture effettive e avevano uno scopo commerciale, nonché uno scopo di elusione fiscale, poiché sia LPDS che CWPI hanno ottenuto utili dalla partecipazione nelle transazioni. I giudici inglesi sostenevano che le dogane non erano tenute a consentire la richiesta di rimborso delle imposte a monte a meno che Halifax e le sue controllate non avessero concluso l'accordo per fini commerciali diversi dall'elusione fiscale. In questo caso l'unico scopo dell'accordo era l'elusione fiscale poiché non vi era alcun vantaggio aggiuntivo per le controllate. La Corte ha accolto l'appello delle società e ha rinviato la causa al tribunale. Il tribunale ha indicato che ulteriori osservazioni dovrebbero essere fatte con riferimento alle prove dei testimoni già dati al tribunale e per deliberare su tre domande:

- se il solo scopo di LPDS e CWPI di entrare nelle transazioni fosse l'evasione dell'IVA;
- se il tribunale volesse riconsiderare la sua conclusione secondo cui se il regime avesse funzionato avrebbe provocato distorsioni della concorrenza a livello nazionale e comunitario;
- e se il tribunale desiderava riconsiderare la sua conclusione secondo cui gli accordi erano destinati a consentire alla LPDS di vendere e cedere immediatamente il contratto di locazione a un'altra società collegata (HPIL) e, in tal caso, le conseguenze di tale considerazione.

Il Tribunale ha dichiarato che tali elementi non erano essenziali per le sue conclusioni, ma riguardavano la questione se le caratteristiche oggettive degli accordi portassero alla conclusione che le operazioni riguardavano forniture effettuate nel corso di attività economiche senza riguardo intenzioni soggettive dietro quelle attività. Secondo il tribunale, gli appelli hanno sollevato questioni che dovrebbero essere deferite alla Corte di giustizia delle Comunità europee in via pregiudiziale. Le problematiche da risolvere:

- se le operazioni come quelle di cui trattasi nella causa principale costituissero cessioni di beni o prestazioni di servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2 , 4, 5 e 6 della sesta direttiva, quando sono stati effettuati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza alcun altro scopo economico;
- se la direttiva debba essere interpretata nel senso che un soggetto passivo non ha diritto a detrarre l'IVA quando le operazioni su cui tale diritto era fondato costituivano una pratica abusiva;
- a quali condizioni l'IVA potrebbe essere recuperata qualora fosse stata riscontrata una pratica abusiva.

1.2 La decisione della Corte di Giustizia

La Corte di giustizia europea ha affermato che i problemi sollevati dal caso sono comparsi, almeno in parte, a causa di norme nazionali che consentivano a un soggetto passivo che effettuava contemporaneamente operazioni tassate e non tassate o solo transazioni non tassate , per trasferire locazioni di beni immobili ad un'altra entità sotto il suo controllo, che aveva il diritto di optare per la tassazione della locazione di tale immobile e detrarre l'IVA totale a monte pagata sui costi di costruzione o ristrutturazione. Il diritto comunitario non può essere invocato per fini illeciti o fraudolenti. L'applicazione della normativa comunitaria non potrebbe essere estesa alle pratiche abusive degli operatori economici, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali operazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di ottenere indebitamente vantaggi previsti dal diritto comunitario. Il principio del divieto di pratiche abusive si applicava anche alla sfera dell'IVA. Prevenire l'evasione, l'elusione e l'abuso fiscali è stato un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla sesta direttiva. Un'analisi delle definizioni del soggetto passivo e delle attività economiche ha mostrato che lo scopo del termine attività era molto ampio e che il termine era oggettivo, nel senso che l'attività era considerata di per sé senza riguardo al suo scopo o ai suoi risultati. L'obbligo per le autorità fiscali di svolgere indagini per determinare l'intenzione del soggetto passivo sarebbe contrario agli obiettivi del sistema comune dell'IVA di garantire la certezza del diritto e di facilitare l'applicazione dell'IVA, tenendo conto, salvo circostanze eccezionali, il carattere

oggettivo della transazione. Ne consegue che operazioni del tipo di cui trattasi nella causa principale costituivano forniture di beni o servizi e un'attività economica ai sensi dell'art. 2 , 4 , 5 e 6 della sesta direttiva purché soddisfino i criteri oggettivi su cui si basano tali concetti, anche quando sono stati effettuati con il sola obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale, senza alcun altro obiettivo economico. Consentire ai soggetti passivi di detrarre tutta l'IVA a monte anche se, nel contesto delle loro normali operazioni commerciali, nessuna transazione conforme alle norme di detrazione della direttiva o della legislazione nazionale che la recepisce avrebbe permesso loro di dedurre tale IVA, o avrebbe permesso loro di dedurre solo una parte, sarebbe contrario al principio e alla finalità della neutralità fiscale. Di conseguenza, la sesta direttiva doveva essere interpretata nel senso che ostava a qualsiasi diritto di un soggetto passivo di dedurre l'IVA a monte qualora le operazioni da cui derivava tale diritto costituissero una pratica abusiva. Nessuna disposizione della sesta direttiva riguardava il recupero dell'IVA. Si è semplicemente definito, nell'art. 20, le condizioni che devono essere rispettate affinché la detrazione delle imposte a monte possa essere adeguata al livello della persona a cui sono stati forniti beni o servizi. Pertanto, gli Stati membri stabilivano di norma le condizioni alle quali le autorità fiscali potevano recuperare l'IVA dopo l'evento, pur rimanendo nei limiti imposti dal diritto. Tuttavia le misure che gli stati membri potrebbero adottare ai sensi dell'art. 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, al fine di garantire la corretta riscossione e riscossione dell'imposta e per la prevenzione delle frodi, non deve andare oltre quanto era necessario per conseguire tali obiettivi. Pertanto, non potrebbero essere utilizzati in modo tale da avere l'effetto di minare la neutralità fondamentale dell'IVA nel diritto comunitario. Va inoltre ricordato che la constatazione di pratiche abusive non deve comportare una sanzione, per la quale sarebbe necessaria una base giuridica chiara e inequivocabile, ma piuttosto un obbligo di rimborso, semplicemente come conseguenza di tale constatazione, che ha reso indebita totale o parziale delle detrazioni dell'IVA in entrata. A tal riguardo, le autorità tributarie avevano il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso degli importi dedotti in relazione a ciascuna operazione ogniqualvolta scoprissero che il diritto alla detrazione era stato esercitato abusivamente. Tuttavia, essi dovevano anche sottrarre loro qualsiasi imposta addebitata su una transazione a valle

per la quale il soggetto passivo era artificiosamente responsabile in base a un regime di riduzione dell'imposizione fiscale e, se del caso, a rimborsare eventuali eccedenze. Analogamente, un soggetto passivo che, in assenza di operazioni costituenti una pratica abusiva, avrebbe beneficiato della prima operazione che non costituisce tale pratica, dovrebbe essere autorizzato a detrarre, ai sensi delle regole di detrazione della sesta direttiva, l'IVA su tale input transazione.

2. Le sentenze Collée e Teleos

Con queste sentenze i giudici della Corte di Giustizia, per la prima volta, si distaccano dall'applicazione del principio di oggettività nelle operazioni IVA e aprono la strada a un aspetto soggettivo.

L'aspetto soggettivo va valutato in base a quella che è la buona fede. Nella accezione soggettiva "la buona fede si atteggia a convinzione (erronea) di agire in conformità del diritto; a ignoranza di ledere un diritto altrui; ad affidamento in una situazione giuridica apparente (difforme da quella reale)."²⁰ L'elemento soggettivo della buona fede viene in rilievo nei casi oggetto delle sentenze Collée e Teleos.

Tale elemento è, infatti, rinvenibile nella mancata conoscenza o conoscibilità di stare commettendo una frode, e, pertanto, nell'erronea convinzione di agire in conformità del diritto.

2.1 La sentenza Collée

Nella sentenza *Collée* la Corte viene investita di due questioni pregiudiziali.

La prima riguarda la possibilità di negare al cedente che abbia effettuato un'operazione intracomunitaria fornendo la prova in ritardo del diritto di esenzione.

In risposta a questa questione la Corte ha statuito che il solo non aver rispettato taluni obblighi formali non può far sì che venga sacrificata l'effettività del principio di neutralità, fondamentale per il corretto funzionamento del meccanismo applicativo dell'iva.

Sarà perciò riconosciuta, al cedente che abbia rispettato i requisiti sostanziali la possibilità di apportare rettifiche.

²⁰Compendio di Diritto Civile di Marco Fratini

La seconda questione è relativa agli effetti che il comportamento del soggetto che consapevolmente occulta una transazione avvenuta tra altri operatori esplica sul diritto di deduzione.

Sul punto i Giudici lussemburghesi 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”.²¹

2.2 *La sentenza Teleos*

Anche nella sentenza *Teleos* la Corte viene investita di due questioni pregiudiziali. La prima mira ad ottenere da parte dei giudici comunitari una definizione della fattispecie di cessione intracomunitaria. La Corte risponde 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.

La seconda questione è finalizzata ad ottenere una delimitazione dei contorni della responsabilità della controparte contrattuale in buona fede del cessionario che abbia emesso documentazione falsa.

Il caso da cui ha origine questa pronuncia riguarda, infatti, la presunta rimozione di telefoni cellulari a un cliente registrato IVA in Spagna dato che la Corte di giustizia ha stabilito che le merci devono fisicamente lasciare il territorio dello Stato membro di fornitura per poter beneficiare del rating zero²².

Teleos ha trattato tutte le sue forniture in questo caso come transazioni intracomunitarie e non ha tenuto conto di alcuna IVA, basandosi su documenti commerciali di trasporto stradale come prova del fatto che le merci erano state rimosse in un altro Stato membro. In seguito i documenti si dimostrarono falsi.

I giudici della Corte hanno stabilito, risolvendo questa questione, che il principio di neutralità dell’iva è prevalente rispetto alle azioni di contrasto alle frodi. Riconoscono, poi, la buona fede di colui che abbia adottato tutte le cautele che gli

²¹ <http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20130729sD/2013072948.pdf?new=1>

²² Zero-rating (zero-tariffazione) è la pratica di fornire l’accesso a Internet senza costi sotto certe condizioni, ad esempio permettendo l’accesso soltanto a certi siti web o sovvenzionando il servizio tramite pubblicità

possono essere ragionevolmente richieste al fine di assicurarsi che i documenti fossero regolari.

Ha affermato, infatti, che se un fornitore agisce in buona fede e presenta prove che stabiliscono che non ha alcun coinvolgimento nell'evasione fiscale e prende ogni ragionevole misura in suo potere per garantire che la transazione non ha portato alla sua partecipazione all'evasione fiscale, allora lo Stato membro non può imporre al fornitore di contabilizzare l'IVA su tali beni se l'informazione invocata successivamente risulta essere falsa.²³

In sostanza, la sentenza chiarisce che non è contrario al diritto dell'Unione imporre al fornitore di adottare tutte le misure che si potrebbero ragionevolmente esigere da lui per accertarsi che l'operazione non comporti la sua partecipazione all'evasione fiscale.

3. La sentenza Optigen

"Il 12 gennaio 2006 la Corte di Giustizia Europea si è pronunciata a favore del contribuente. In primo luogo, ha dichiarato che le operazioni che fanno parte di una catena di fornitura, che non sono esse stesse viziate da frode sull'IVA (IVA), costituiscono cessioni di beni o servizi e un'attività economica ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, 4 e 5 della sesta direttiva del Consiglio.

In secondo luogo, ha concluso che il diritto di tale persona a dedurre l'IVA non può essere influenzato dal fatto che nella catena di fornitura di cui tali operazioni fanno parte, un'altra transazione precedente o successiva è viziata da frodi IVA, senza che il soggetto passivo o avere qualsiasi mezzo di conoscenza."²⁴

Il ragionamento della Corte era il seguente:

1. Secondo l'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, qualsiasi persona che svolga in modo indipendente in qualsiasi luogo un'attività economica è considerata un soggetto passivo, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.
2. Un obbligo da parte delle autorità fiscali di prendere in considerazione, al fine di determinare se una determinata operazione costituisca una cessione da parte di un soggetto passivo che agisce in quanto tale e un'attività economica, dell'intenzione di

²³tesi.luiss.it/.../1/ruberti-tesi-2013.pdf

²⁴https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-05/ra2010_activite_cour_final_it.pdf

un operatore diverso dal soggetto passivo interessato coinvolto nella stessa catena di approvvigionamento e / o l'eventuale natura fraudolenta di un'altra operazione nella catena, precedente o successiva alla transazione effettuata da tale soggetto passivo, di cui il soggetto passivo non avesse conoscenza e nessun mezzo di conoscenza, a fortiori sarebbe contrario agli obiettivi della direttiva.

3. Ogni transazione deve quindi essere considerata in base ai propri meriti e il carattere di una determinata transazione nella catena non può essere modificato da eventi precedenti o successivi.

4. Per quanto riguarda l'argomento del governo del Regno Unito secondo cui le operazioni illecite esulano dall'ambito di applicazione dell'IVA, tale giurisprudenza riguarda prodotti che per la loro stessa natura e per le loro caratteristiche speciali non possono essere commercializzati o incorporati in canali economici. In secondo luogo, secondo una giurisprudenza costante, il principio di neutralità fiscale impedisce qualsiasi distinzione generale tra operazioni lecite e illecite. Di conseguenza, il semplice fatto che un comportamento costituisca un reato non è sufficiente a giustificare l'esenzione dall'IVA.

5. Ne consegue che operazioni come queste, che non sono esse stesse viziate da frodi IVA, costituiscono cessioni di beni o servizi effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e un'attività economica ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, 4 e 5 della sesta direttiva, quando soddisfano i criteri oggettivi su cui si basano le definizioni di tali termini, indipendentemente dall'intenzione di un operatore diverso dal soggetto passivo interessato coinvolto nella stessa catena di fornitura e / o dall'eventuale fraudolenta natura di un'altra transazione nella catena, precedente o successiva alla transazione effettuata da tale soggetto passivo, di cui tale soggetto passivo non aveva conoscenza e nessun mezzo di conoscenza. Il diritto a dedurre l'IVA a monte di un soggetto passivo che effettua tali operazioni non può nemmeno essere influenzato dal fatto che nella catena di fornitura di cui tali operazioni sono parte un'altra operazione precedente o successiva è viziosa da frode IVA, senza che il soggetto passivo o avere qualsiasi mezzo di conoscenza.

6. Il diritto a detrazione di cui agli articoli 17 e segg. della sesta direttiva è parte integrante del regime IVA e in linea di principio non può essere limitato. Deve essere esercitato immediatamente per quanto riguarda tutte le imposte addebitate sulle

transazioni relative agli input. La questione se l'IVA sulla vendita precedente o successiva della merce interessata all'utente finale sia stata o non sia stata pagata alla borsa pubblica è irrilevante per il diritto del soggetto passivo di dedurre l'IVA a monte.

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

La Corte ha stabilito che ad essere vincitrici fossero le società che si trovano, senza esserne a conoscenza, a partecipare ad una frode carosello attraverso la fissazione di quattro principi fondamentali:

- 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.

Non si può non notare che il problema delle frodi all'iva all'interno della Comunità sia di particolare rilievo. La Commissione dell'Unione Europea ha infatti richiamato (165 nota) l'attenzione degli stati membri recentemente sul punto.

Secondo la Commissione, infatti, per attenuare il fenomeno delle frodi è fondamentale che vi sia un aumento della cooperazione e del coordinamento tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri, oltre alla previsione di soggetti coobbligati d'imposta. 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. Con questa norma, ove troviamo disciplinato l'istituto della solidarietà per il pagamento dell'imposta 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. Pertanto, il contenuto non cambia e a essere sacrificato è ancora una volta il principio di neutralità del tributo. Per quanto concerne la giurisprudenza italiana, troviamo un incombente numero di sentenze della Corte di Cassazione relative al

diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte nel caso di operazioni inesistenti. Le suddette pronunce fanno chiaramente fuoriuscire la mutazione nel tempo dell'orientamento dei giudici di legittimità che ad oggi è giunto 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 tributo. A differenza dei casi presi in esame con le citate pronunce, le operazioni come quella della *Optigen*, sottoposte alla Corte di Giustizia, sono esistenti sia sotto il profilo oggettivo sia sotto quello soggettivo. Per questa ragione sarebbe complicato disconoscere, in casi simili, il diritto di detrazione in mancanza di specifiche norme che prevedano il contrario. Si può concludere che l'art. 60 *bis*, d.p.r. 633/72, pur costituendo applicazione di quanto auspicato nell'art. 21 della Direttiva 77/388/CEE, solleva, peraltro, 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. L'art. 60 *bis* dispone che la responsabilità del cessionario scatti in modo automatico senza che questi possa quantomeno beneficiare degli opportuni accertamenti.

Gli elementi di per sé sufficienti a far scattare la solidarietà sono due:

- l'omesso versamento dell'imposta da parte del cedente
- 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 comunque non è connesso con il mancato versamento dell'imposta".²⁵ Si può ritenere 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

²⁵Art. 60 *bis*, terzo comma, d.p.r. 633/1972

quotidianamente vengono effettuate è infatti la il risultato di un numero di un numero di variabili incalcolabile e rappresenta, con molte probabilità, un ostacolo difficile se non impossibile da sormontare riuscire a dimostrare oggettivamente e documentalmente che un'operazione sia lecita anche se il prezzo ad esso relativo è inferiore al "valore normale". Secondo un'autorevole dottrina²⁶, i consistenti dubbi che sorgono riguardo alla compatibilità con i principi comunitari derivano proprio dalla 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 munito dell'elemento fondamentale sul quale è imperniato il principio di proporzionalità: la selettività. Se procediamo all'analisi delle frodi carousel dal punto di vista strutturale, ci rendiamo conto che l'inferiorità dei prezzi di trasferimento al "valore normale" non è una condizione necessaria per la loro riuscita. Pertanto, possiamo dedurre che l'ammontare del prezzo non è un parametro affidabile per distinguere fra operazioni illecite ed operazioni lecite. Secondo altra parte della dottrina, invece,²⁷ vi deve essere un auspicio 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. La sentenza Axel Kittel

Per analizzare come è avvenuto l'intervento del principio Kittel è necessario fare una panoramica sul diritto alla detrazione e, in particolare, su quando tale diritto può essere negato. Il diritto a dedurre l'imposta a monte, e quindi il diritto al rimborso se l'imposta a monte eccede l'imposta a valle, è fondamentale per il funzionamento del sistema IVA ed è sancito dagli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 sul sistema comune dell'IVA. Questi articoli sono stati emanati nel Regno Unito attraverso la "VAT Act" del 1994, sezioni 24, 25 e 26 e la "Regulation" 29 del "VAT Regulations" (SI 1995/2518). Se un soggetto passivo ha incassato una tassa di ingresso che è propriamente consentita, ha il diritto (subordinatamente a

²⁶ W. Andreoni, *Diritto alla detrazione e neutralità dell'Iva: spunti critici alla responsabilità del cessionario Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, 221 ss

²⁷ A. Mondini, *Responsabilità solidale del cessionario Iva*, in *Rass. trib.*, 3/2005, 755

talune regole) di metterlo a carico del suo debito d'imposta a valle e, se il credito d'imposta a monte a suo carico eccede il debito d'imposta a valle, richiedere un rimborso. Tuttavia, un contribuente che chiede l'imposta a monte su operazioni che egli "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che erano "connesse con l'evasione fraudolenta dell'IVA", non ha accesso al diritto di chiedere l'imposta a monte. Questo il principio enunciato nella sentenza della Corte di giustizia europea (CGE) nel caso di Axel Kittel & Recolta Recycling SPRL (Kittel). Nel luglio 2006, infatti, la Corte di giustizia delle Comunità Europee ha reso noto il proprio giudizio nel caso Kittel. Appare opportuno fare una breve premessa sul contesto nel quale si è inserita tale pronuncia.

La società anonima Ang Computime Belgium (che è andata in amministrazione controllata ed era rappresentata da Axel Kittel, il destinatario, da cui il nome del caso) ha acquistato e rivenduto componenti di computer, presentando restituzioni di rimborso. Le autorità belghe hanno sostenuto che Computime aveva consapevolmente partecipato a una "frode carosello", intesa a recuperare una o più volte importi di IVA fatturati dai fornitori per gli stessi beni e che le forniture a Computime erano fittizie. Recolta Recycling SPRL ha acquistato auto di lusso. Di nuovo, è stato sostenuto dalle autorità belghe che Recolta, insieme ad altri partecipanti all'interno delle catene di accordi, facevano parte di un sistema di "carosello". Va notato che la Corte di Giustizia ha riscontrato che non vi era alcuna prova del fatto che Recolta "sapesse o avesse qualche sospetto" di essere coinvolto in tale schema. "Pertanto, la Corte di giustizia, nella sua sentenza (C-439/04 e C-440/04, pubblicata il 6 luglio 2006), ha dichiarato che:

- i commercianti che adottano tutte le precauzioni che potrebbero ragionevolmente essere loro richieste per garantire che le loro transazioni non siano collegate a frodi, siano esse l'evasione fraudolenta dell'IVA o altre frodi, devono poter fare affidamento sulla legittimità di tali operazioni senza il rischio di perdere il diritto a detrarre l'IVA a monte;
- come già rilevato dalla Corte, la prevenzione dell'evasione, dell'elusione e dell'abuso fiscale costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla sesta

direttiva (...). Il diritto comunitario non può essere invocato per fini abusivi o fraudolenti (...);

- un soggetto passivo che conosce o avrebbe dovuto sapere che, tramite il suo acquisto, ha partecipato a una transazione connessa con l'evasione fraudolenta dell'IVA, ai fini della sesta direttiva, essere considerato un partecipante a tale titolo, a prescindere se approfittasse o meno della rivendita dei beni;

- ciò è dovuto al fatto che in tale situazione il soggetto passivo aiuta i perpetratori della frode e ne diventa complice;

Afferma, inoltre, che una siffatta interpretazione, rendendo più difficile l'esecuzione di transazioni fraudolente, è atta a impedirle.²⁸In sintesi, la Corte di giustizia ha stabilito che quando un destinatario di una cessione di beni è un soggetto passivo che non sapeva e non poteva sapere che l'operazione in questione era connessa con una frode commessa dal venditore, e, pertanto, ignora di trovarsi calato in un disegno più ampio, inteso all'elusione fiscale oppure, pur essendone a conoscenza si tiene ai margini dell'accordo illecito, il suo diritto di deduzione non viene meno. Per contro, ha sostenuto, che quando si accerta, tenuto conto di elementi oggettivi, che la cessione riguarda un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, mediante il suo acquisto, avrebbe partecipato ad un'operazione connessa all'evasione fraudolenta dell'IVA, il giudice nazionale deve rifiutare il diritto di deduzione del soggetto passivo. Quindi il principio di Kittel può essere descritto attraverso tre domande:

1. C'era l'evasione fraudolenta dell'IVA?
2. La transazione è 'connessa' con l'evasione fraudolenta dell'IVA?
3. Il soggetto passivo, al momento della conclusione della transazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che era "collegato a un'evasione fraudolenta dell'IVA"?

Per quanto riguarda quando e dove applicare il principio di Kittel, si può considerare di applicare il principio Kittel a qualsiasi richiesta di imposta a monte, indipendentemente da:

²⁸<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX%3A62011CJ0642>

- il tipo di transazione intrapresa (ad esempio se si tratta di beni o servizi o di quali siano tali beni o servizi);
- dove nella catena di transazioni si trova il soggetto passivo (ad esempio se si presentano come broker, buffer, contra ecc.);
- se la dichiarazione IVA è un pagamento o un rimborso netto da HMRC;
- dove si è verificata l'evasione fraudolenta dell'IVA.

5. La posizione assunta dalla giurisprudenza comunitaria nelle sentenze Optigen ed Axel Kittel

Dal contenuto delle due sentenze della Corte di Giustizia sopra descritte è possibile ricostruire quello che è il pensiero dei giudici della Corte in merito al fenomeno delle frodi carosello. Una disamina in tal senso necessita, però, prima di tutto, l'individuazione dei principi di diritto contrastanti tra loro nella soluzione dei casi sottoposti al giudizio della Corte. Risulta evidente, analizzando le sentenze Optigen ed Axel Kittel, che i giudici lussemburghesi abbiano voluto far coincidere due principi che sembrano tendenzialmente contrapposti: il principio della certezza del diritto e quello dell'abuso del diritto²⁹. Centrale è l'elemento soggettivo ovvero in che misura il soggetto partecipa allo schema fraudolento. In base a questo criterio la Corte di Giustizia decide se un soggetto è punibile o meno. I giudici della Corte si prefiggono, infatti, il fine ultimo di salvaguardare l'Iva e il suo meccanismo applicativo. Per raggiungere questo obiettivo è fondamentale preservare la neutralità dell'imposta affinché la capacità contributiva colpita dal tributo continui ad essere quella manifestata con il consumo, cosa che non avviene nelle cause che danno origine alle sentenze Optigen e Axel Kittel a causa del comportamento delle Amministrazioni finanziarie coinvolte. Queste Amministrazioni, infatti, disconoscevano il diritto di detrazione del cessionario (o broker) al fine di limitare i danni causati dalle frodi. In questo modo, però, si verificava uno spostamento della responsabilità su un soggetto della catena che non era realmente quello che non aveva provveduto al versamento dell'iva, ovvero il cedente (o cartiera o missing trader). A questo proposito è utile citare le parole del presidente Rosas e del relatore Von Bahr della sentenza Optigen: “(...) operazioni (...) che non sono di per sé

²⁹P. Centore, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di frodi Iva*, cit., p. 843

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 non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata da detto soggetto passivo"³⁰. Il contemperamento operato dai giudici tra i suddetti principi della certezza del diritto e dell'abuso del diritto porta ad un risultato nell'ambito della punibilità del soggetto che abbia dolosamente partecipato alla frode, anche se diverso dalla società cartiera. 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".

6. I casi Mahagében e Peter David

La detrazione dell'IVA non può essere rifiutata, in linea di principio, a causa di irregolarità commesse dall'emittente della fattura. Tuttavia, tale detrazione deve essere rifiutata se il soggetto passivo sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che

³⁰Par.55, sentenza *Optigen*

l'operazione su cui si fondava il diritto a deduzione era connessa alla frode. In base alla direttiva³¹sull'IVA, le imprese possono, come regola generale, dedurre l'importo dell'IVA a monte che hanno già pagato al momento dell'acquisto di beni o servizi necessari per le loro attività. Per poter esercitare tale diritto di detrazione, devono essere in possesso di una fattura debitamente redatta per la fornitura di tali beni o servizi. La legge ungherese impone ai soggetti passivi di agire con diligenza dovuta per accertarsi della correttezza delle transazioni che danno origine all'IVA.

6.1 Il caso Mahagében

Nella causa C-80/11, Mahagében kft, un'impresa ungherese, ha cercato di detrarre dall'importo dell'imposta per la quale era responsabile l'imposta che aveva pagato al suo fornitore per la consegna di varie quantità di tronchi di acacia. Il fornitore emetteva fatture per la consegna di tali beni e pagava al pubblico l'importo dell'erario che l'IVA aveva pagato a Mahagében. Mahagében, a sua volta, ha esercitato il diritto alla detrazione.

Tuttavia, durante un'ispezione presso il fornitore, l'autorità fiscale ungherese ha accertato, tra l'altro, che la quantità di tronchi di acacia detenuti dal fornitore, secondo i dati contabili, al momento delle vendite effettuate a Mahagében era stata insufficiente per adempiere agli ordini fatturati a Mahagében. Ritenendo che le fatture presentate da Mahagében non riflettessero le circostanze reali di tali consegne, l'autorità tributaria ha negato a Mahagében il diritto di detrarre l'IVA.

L'autorità tributaria ha inoltre criticato Mahagében sulla base del fatto che non era in grado di soddisfare lo status del suo partner commerciale e non aveva verificato se tale partner si fosse conformato ai suoi obblighi statutari in materia di IVA.

Il Baranya Megyei Bíróság (Tribunale regionale di Baranya, Ungheria), dinanzi al quale è stato proposto il ricorso, chiede alla Corte di giustizia se la detrazione dell'IVA possa essere rifiutata nel caso in cui le fatture in base alle quali viene richiesta la detrazione siano formalmente corretto ma dove, secondo l'autorità fiscale, la società interessata non si è accertata della correttezza del comportamento dell'emittente della fattura.

³¹Direttiva 2006/112 / CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1)

6.2 Il caso Péter Dávid

Nella presente causa, la C-142/11, il signor Dávid ha realizzato, nell'ambito di un appalto di lavori e tramite subappaltatori, una serie di lavori di costruzione.

Desiderava detrarre l'IVA che aveva già pagato ai subappaltatori; l'autorità fiscale ungherese, tuttavia, ha rifiutato di consentirgli di detrarre tale imposta a causa degli atti impropri di tali subappaltatori.

Il Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (tribunale regionale, Jász-Nagykun-Szolnok, Ungheria), dinanzi al quale è stata presentata la controversia, chiede alla Corte se la detrazione dell'IVA possa essere rifiutata a causa di atti illeciti da parte della fattura emittente nel caso in cui non sia accertato che la persona che richiede la detrazione era a conoscenza di tali atti illeciti.

Nella sua sentenza odierna, la Corte ricorda, in primo luogo, che il diritto alla detrazione previsto dalla direttiva, che costituisce parte integrante del regime IVA, non può, in linea di principio, essere limitato. La questione se l'IVA dovuta sulle operazioni precedenti o successive relative ai beni o ai servizi interessati sia stata o non sia stata pagata al pubblico erario è irrilevante per il diritto del soggetto passivo di dedurre l'IVA a monte. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare di autorizzare il diritto a deduzione nel caso in cui sia accertato, sulla base di prove oggettive, che tale diritto è invocato per fini fraudolenti o abusivi. Ciò vale, in particolare, nel caso in cui il soggetto passivo a cui sono stati forniti i beni o i servizi che costituiscono il fondamento del diritto a deduzione sapessero, o avrebbero dovuto sapere, che tale operazione era connessa a una frode precedentemente commessa dal fornitore o da un altro trader in una fase precedente della transazione. La Corte ritiene che spetti all'autorità fiscale accertare che il soggetto passivo era a conoscenza, o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'esistenza della frode. Successivamente, la Corte esamina gli obblighi del soggetto passivo per accertarsi della correttezza del comportamento del suo partner commerciale. La Corte ricorda che, laddove vi siano indicazioni che indichino irregolarità o frodi, un operatore commerciale potrebbe essere obbligato a effettuare indagini su un altro operatore al fine di accertare l'affidabilità di quest'ultimo. Tuttavia, l'autorità fiscale non può, come regola generale, imporre al soggetto passivo che intende esercitare il suo diritto a detrarre

l'IVA per accertarsi che non vi siano state irregolarità o frodi a livello degli operatori economici che operano in una fase precedente della transazione.

Spetta alle autorità fiscali effettuare le ispezioni necessarie dei soggetti passivi al fine di individuare irregolarità e frodi IVA e imporre sanzioni al soggetto passivo che le ha commesse. Di conseguenza, tali autorità non possono trasferire i propri compiti investigativi ai soggetti passivi e rifiutare a questi ultimi il diritto alla detrazione qualora non svolgano tali compiti.

6.3 La decisione della Corte

Infine, nelle presenti cause, la Corte constata che, secondo le informazioni fornite dai giudici nazionali, le operazioni invocate come fondamento del diritto a deduzione sono state effettivamente eseguite e che le fatture corrispondenti comprendono tutte le informazioni richieste dal direttiva, con il risultato che sono soddisfatte le condizioni sostanziali e formali richieste per la creazione e l'esercizio del diritto a detrazione. Inoltre, sottolinea che le ordinanze di rinvio non indicano che le parti alle quali le fatture erano state indirizzate agivano illecitamente, ad esempio presentando false dichiarazioni o emettendo fatture inadeguate. In tali circostanze, la risposta della Corte è che la direttiva osta a che l'autorità fiscale ungherese rifiuti di consentire a un soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a causa di atti illeciti commessi dall'emittente della fattura su cui si basa la detrazione, in mancanza di prova, che il soggetto passivo era a conoscenza, o avrebbe dovuto essere a conoscenza, di una frode commessa in precedenza nella catena di approvvigionamento. Analogamente, la direttiva osta a una prassi nazionale in base alla quale l'autorità tributaria rifiuta il diritto a detrazione in quanto il soggetto passivo non ha accertato che il suo partner commerciale era conforme ai suoi obblighi statuari, in particolare per quanto riguarda l'IVA o che il soggetto passivo non aveva in suo possesso, oltre alla fattura, altri documenti atti a dimostrare che il suo socio commerciale aveva agito con correttezza, anche se il soggetto passivo non era in possesso di alcun elemento che giustificasse il sospetto che irregolarità o la frode era stata commessa nell'ambito della sfera di attività di quel partner.

7. Le sentenze *Stroy trans* e *LVK*

"Il 31 gennaio 2013 la Corte di giustizia europea ha emesso altre due sentenze in merito alle legittime aspettative in sede di detrazione dell'IVA. In via principale, il cliente ha il diritto di detrarre l'IVA anche se l'autorità fiscale presume che il fornitore non abbia effettuato alcuna fornitura. Se l'autorità fiscale vuole negare la detrazione dell'IVA, anche in tali casi spetta all'autorità fiscale dimostrare che il cliente sapeva o avrebbe dovuto sapere di una frode fiscale correlata alla fornitura. I tribunali fiscali devono attualmente decidere su diversi casi in cui il fornitore ha commesso frodi fiscali. Spesso, le autorità fiscali tentano di imporre le conseguenze relative all'IVA sul cliente negando una detrazione dell'IVA. Dopotutto, i clienti hanno scelto i propri partner commerciali e si potrebbe dire che non hanno esercitato sufficiente attenzione nel farlo. La giurisdizione sta cercando un'adeguata distribuzione del rischio tra i clienti e l'autorità fiscale. La Corte di giustizia europea (CGE) continua la sua più recente giurisdizione favorevole alle imprese in merito al legittimo affidamento in caso di detrazione dell'IVA con due sentenze pronunciate il 31 gennaio 2013: *Stroy trans EOOD*³² e *LVK - 56 EOOD*³³."³⁴

7.1 *Fatti riguardanti Story trans EOOD e LVK - 56 EOOD*

Le recenti decisioni erano basate sui seguenti fatti: Entrambe le società, la *Stroy trans EOOD* e la *LVK - 56 EOOD*, avevano detratto l'IVA dalle fatture per l'acquisto di gasolio e altri prodotti. L'amministrazione fiscale bulgara ha chiesto al fornitore e sub-fornitore di presentare documenti che dimostrano la fornitura di beni. I fornitori non sono stati in grado di soddisfare completamente la richiesta stessa e non sono stati in grado di presentare la documentazione che avevano entro il tempo specificato. *LVK - 56 EOOD* ha inviato note di consegna, certificati di peso e polizze di carico errati. Dal punto di vista dell'amministrazione fiscale bulgara, i clienti non sono riusciti a dimostrare ragionevolmente l'effettiva fornitura di beni e quindi hanno

³²C-642/11

³³C-643/11

³⁴

<https://www.studiocerbone.com/corte-giustizia-ce-ue-sentenza-16-marzo-2017-n-c-21116-legittimita-della-normativa-nazionale-prevede-un-limite-massimo-fisso-dellimporto-del-rimborso-della-compensazione-del-c/>

negato la detrazione dell'IVA. La Stroy trans EOOD e la LVK - 56 EOOD hanno assicurato alle autorità fiscali che una cessione di beni aveva effettivamente avuto luogo. Essi si riferivano, inter alia, al fatto che l'amministrazione fiscale imponeva l'IVA sulla fornitura di beni. Per questo motivo, le forniture dovevano essere considerate come effettuate.

7.2 L'autorità fiscale ha l'onere della prova

Se l'autorità fiscale assume, come risultato dei documenti prodotti, che le forniture non sono state effettuate e, se il cliente nega questa ipotesi, il giudice nazionale è tenuto a svolgere un esame in conformità con le norme di prova del paese in questione. Ciò comporta una valutazione completa di tutti i punti di vista nonché l'esame delle circostanze effettive. Tuttavia, anche in un caso come questo, non sarebbe compatibile con i principi di base della legislazione sull'IVA, negare una detrazione dell'IVA a un soggetto passivo che era inconsapevole o incapace di rendersi conto che la fornitura pertinente costituiva parte di una frode fiscale commessa dal fornitore o sub-fornitore. L'autorità fiscale deve dimostrare se il cliente sapeva o avrebbe dovuto conoscere la frode fiscale commessa in base a un punto di vista obiettivo. Come nei casi di Mahagében Kft e Péter Dávid (punto 60, 61, 66), la Corte di giustizia sottolinea che le autorità fiscali non possono in genere richiedere al cliente di verificare se l'emittente di una fattura è un soggetto passivo, ha avuto il relativo beni in suo possesso e ha adempiuto ai suoi obblighi fiscali. Inoltre, la Corte di giustizia ha chiarito che, nei casi in cui vi siano irregolarità (ossia una contabilità incompleta) sul fornitore o sul subfornitore, l'esame delle prove non deve comportare l'obbligo indiretto di porre l'acquirente sul controllo delle attività dell'altra parte. Il cliente non è principalmente obbligato a farlo.

7.3 Conclusione

La Corte di giustizia europea continua la sua giurisdizione favorevole all'attività commerciale con le sue ultime due sentenze. Le dichiarazioni della CGE rendono più difficile per l'autorità fiscale negare la detrazione dell'IVA ai clienti nei casi in cui l'autorità fiscale non ritenga che la transazione sia effettivamente stata effettuata. Nel frattempo, i primi tribunali tributari tedeschi hanno ora rilevato la giurisdizione della

Corte di giustizia degli ultimi mesi nel corso della protezione legale provvisoria. Secondo le dichiarazioni della Corte di giustizia, i tribunali fiscali chiedono ora alle autorità fiscali di dimostrare che il cliente sapeva o avrebbe dovuto conoscere la frode fiscale prima di negare una detrazione dell'IVA. Ci sono ancora alcune domande legali che devono essere chiarite in merito alla detrazione dell'IVA e alle aspettative legittime. Dovranno essere prese ulteriori decisioni del tribunale. Tuttavia, nei casi di contenzioso, gli imprenditori dovrebbero fare uso delle decisioni nei casi di *Stroy trans EOOD* e *LVK-56 EOOD*.

CAPITOLO V

LE STRATEGIE DI RIDUZIONE DELLE FRODI IVA: VANTAGGI, SVANTAGGI E CONCLUSIONI

SOMMARIO:

1. La strategia della Commissione europea 1.1 *I vantaggi* 1.2 *Gli svantaggi* 1.3 *Conclusione*
2. Modifica del sistema “transitorio” 2.1 *I vantaggi* 2.2 *Gli svantaggi* 2.3 *Conclusione*
3. Ispezione e misure di protezione 3.1 *Il controllo incrociato* 3.2 *I vantaggi del controllo incrociato* 3.3 *Gli svantaggi del controllo incrociato* 3.4 *La conclusione sul controllo incrociato* 3.5 *Il controllo r-check* 3.6 *I vantaggi del controllo r-check* 3.7 *Gli svantaggi del controllo r-check* 3.8 *La conclusione sul controllo r-check*
4. Verifica incrociata delle fatture elettroniche 4.1 *I vantaggi* 4.2 *Gli svantaggi* 4.3 *Conclusione*
5. Le misure di controllo tradizionali 5.1 *I vantaggi* 5.2 *Gli svantaggi* 5.3 *Conclusione*

La frode europea dell'IVA sta crescendo ad un ritmo allarmante - sia nel suo livello quanto nel suo livello di sofisticazione - al punto che oggi sta cominciando ad influenzare l'accuratezza delle statistiche commerciali degli Stati membri. Le stime variano a seconda del livello attuale delle perdite IVA, con importi che variano da € 60 miliardi a € 100 miliardi l'anno per tutti gli Stati membri. A prescindere dall'effettivo livello di frode, queste cifre evidenziano l'urgente necessità che l'Europa affronti la questione della riforma del sistema dell'IVA. Qual è la forma che la riforma dovrebbe prendere è brevemente trattato in questo capitolo. Infatti, da quando la soppressione delle frontiere fiscali nell'UE ha permesso alle imprese di acquistare beni e servizi transfrontalieri senza pagare l'IVA, il fenomeno delle frodi "carosello" si è velocemente fatto strada. Mentre gli stati membri stanno lottando duramente per fermare questa attività, la frode dell'IVA è diventata un'industria affermata. Nuove forme innovative di frodi sono costantemente in fase di sviluppo. Nel tentativo di affrontare questi problemi, alcuni Stati membri hanno già introdotto le proprie "soluzioni". Uno di questi esempi include l'applicazione del reverse-charge alla fornitura di beni e servizi in Francia da parte di un fornitore non stabilito, con effetto dal 1 ° settembre 2006. Più recentemente, la Germania e l'Austria hanno cercato deroga in deroga all'IVA Direttiva 2006/112 / CE per applicare una reverse-charge generalizzata alle transazioni nazionali B2B, spostando effettivamente l'applicazione della tassa alla fase di vendita al dettaglio. Anche il Regno Unito ha chiesto una deroga analoga, ma ha limitato il campo di applicazione a forniture specifiche di beni.

1.La strategia della Commissione europea

Secondo la Commissione, i presupposti per qualsiasi modifica dell'attuale sistema IVA sono che devono ridurre notevolmente le possibilità di frode ed escludere nuovi importanti rischi di frode, non generare oneri amministrativi sproporzionati per i commercianti e le autorità, garantire la neutralità fiscale e garantire un trattamento non discriminatorio in uno Stato membro tra gli operatori nazionali e gli operatori stabiliti altrove. Dal 1962, la Commissione europea ha sostenuto che l'adozione del sistema del paese di origine, vale a dire la tassazione di tutti i beni e servizi nel paese

in cui è stabilito il fornitore, è la migliore soluzione per il mercato unico. L'effetto sarebbe che un fornitore di uno Stato membro applicherebbe le stesse regole e le stesse tariffe sia che il suo cliente si trovasse nello stesso Stato membro di se stesso o in uno diverso. Il fornitore non sarebbe più tenuto a determinare lo status tassabile del suo cliente, né a conservare i documenti per provare i movimenti di merci, ecc. La tassazione nel paese d'origine è stata proposta dal rapporto Neumark nel 1962. A quel tempo, questo era l'unico sistema che avrebbe consentito la creazione di un mercato comune soggetto alle stesse condizioni di un mercato interno senza distorsioni della concorrenza, pur anticipando l'abolizione dei controlli alle frontiere. Tuttavia, per raggiungere tale obiettivo, sarebbe necessaria un'ulteriore armonizzazione tra le legislazioni nazionali, in particolare per quanto riguarda le aliquote IVA. La tassazione nel paese di origine ha ancora il suo fascino sulla base della semplicità - se non altro - nonostante il fatto che il sistema transitorio sia effettivamente un sistema misto: con alcune transazioni tassate nel paese di origine e altre nel paese di destinazione. La Commissione è del parere che il metodo di tassazione basato sull'origine, con il trasferimento delle entrate nel paese di destinazione, sarebbe efficace nel ridurre almeno alcuni tipi di frodi IVA.

1.1 I vantaggi

I vantaggi che deriverebbero dal sistema di tassazione del paese di origine sono:

- la fine delle forniture intracomunitarie con rating zero e quindi la fine dei benefici finanziari delle frodi carosello;
- la semplicità del sistema: un semplice sistema di tassazione consente all'operatore di essere certi in anticipo di quanta tassa dovrebbe essere addebitata al cliente. La semplicità è il corollario del principio della sicurezza legale e delle aspettative legittime. La semplicità incoraggia il pagamento volontario dell'imposta, che riduce i costi della sua ripresa;
- la riduzione del costo del rispetto delle normative fiscali per le aziende: la tassazione nel paese d'origine consente all'operatore economico di gestire un'unica amministrazione fiscale, un'unica registrazione IVA e un'unica interpretazione della legge, facilitando l'accesso delle piccole imprese al mercato intracomunitario;

- Il ritorno al sistema di tassazione in tutte le fasi dei cicli di produzione, distribuzione e fornitura di servizi, come raccomandato dalla prima direttiva IVA (ora direttiva 2006/112 / CE).

1.2 Gli svantaggi

Gli svantaggi che deriverebbero dal sistema di tassazione del paese di origine sono:

- la necessità di sviluppare un sistema efficace di riallocazione delle entrate ottenute nel paese di origine, nel paese di destinazione / consumo: questo sistema di riallocazione deve tener conto delle transazioni economiche effettivamente realizzate dai soggetti passivi nel paese di destinazione, piuttosto che la riallocazione delle entrate in base a criteri macroeconomici o microeconomici e il sistema dovrebbe effettivamente richiedere il pagamento diretto delle entrate da parte del contribuente al paese di destinazione;

- l'implementazione del sistema "definitivo" comporterebbe costi aggiuntivi per le imprese. Tuttavia, questo dovrebbe, a giudizio dell'IVA, essere accettabile a condizione che sia accompagnato da una riduzione dei costi di conformità per le imprese nel trattare con la normativa fiscale. Infine, il più grande svantaggio di questo sistema fiscale è la perdita di sovranità fiscale per gli stati membri. In questo sistema fiscale, gli Stati membri non possono più aumentare o ridurre le proprie aliquote IVA per timore di perdere "attività" in altri Stati membri (sebbene le entrate IVA saranno ridistribuite allo stato membro di consumo). Tuttavia, questa perdita di sovranità può essere attenuata se gli Stati membri sono ancora in grado di aumentare o ridurre l'aliquota IVA dell'1 o del 2%, come può essere visto con successo in Francia con l'aliquota variabile delle accise sulla benzina (TIPP) tra i dipartimenti. Infatti, La Commissione ha sempre sostenuto che un tasso differenziale tra gli Stati membri di 1 o 2 punti percentuali non avrebbe alcun impatto sul funzionamento di un sistema di origine, ma lo scarto attuale del 10% nell'aliquota normale è significativo ed è improbabile che questo differenziale potrebbe essere ridotto anche nel medio termine. Inoltre, le aliquote ridotte sono opzionali e l'intero quadro è complicato dalla molteplicità delle deroghe concesse a taluni Stati membri; deroghe che appaiono non negoziabili.

1.3 Conclusione

Mentre i principi del regime definitivo sono più adatti per il mercato unico, gli ostacoli che impediscono il consenso politico sull'allineamento delle aliquote IVA e sulla redistribuzione dei fondi rimangono troppo grandi. Nel 1997, all'epoca in cui il principio della moneta unica era stato appena adottato, anche se non attuato, l'adozione del regime IVA definitivo in aggiunta all'euro era solo un passo troppo lontano per gli Stati membri. Oggigiorno, nonostante i vantaggi del sistema per affrontare alcuni tipi di frodi IVA, sembra che gli Stati membri non raggiungeranno il consenso politico per la tassazione nel paese di origine.

2. Modifica del sistema 'transitorio'

Dall'eliminazione delle frontiere fiscali nel 1993, il sistema di tassazione "transitorio" nel paese di destinazione si è rivelato il miglior compromesso politico possibile. Nel corso degli anni, sono stati apportati adeguamenti al sistema di transizione per compensare i suoi difetti. La sfida attuale è determinare se può essere sviluppata con l'obiettivo di ridurre le frodi IVA. Diverse misure a livello europeo o a livello degli Stati membri sono state, pertanto, adottate in tempi recenti per prevenire e ridurre la frode fiscale:

- applicazione mirata del meccanismo di inversione contabile per alcuni settori specifici come i lavori di costruzione, la consegna dei rifiuti, ecc. ;
- l'uso del "valore normale" come base per la tassazione delle transazioni tra entità correlate;
- applicazione del meccanismo di inversione contabile nelle transazioni con soggetti passivi non stabiliti nel paese di tassazione;
- considerando solidalmente responsabile il soggetto passivo che sapeva o aveva buone ragioni per sospettare che tutta o parte dell'IVA dovuta non sarebbe stata pagata allo Stato.

Uno degli obiettivi di queste misure è rafforzare i mezzi giuridici che consentono agli Stati membri di combattere le frodi in modo più efficiente. A fortiori, essi rientrano

nel quadro recentemente determinato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee (CGCE), in particolare le *Optigen* e *Halifax*.

2.1 I vantaggi

I benefici del mantenimento del sistema "transitorio" ma ulteriormente sviluppati per combattere le frodi sono i seguenti:

- mantenimento della sovranità degli Stati membri in materia di aliquote IVA e altre misure non armonizzate;
- i beni e i servizi generalmente sopportano la pressione fiscale del paese in cui sono consumati;
- dal punto di vista delle entrate fiscali, la tassazione nel paese di destinazione è in linea con la competenza territoriale delle autorità fiscali alle quali le entrate appartengono a fortiori;
- si è dimostrato un notevole miglioramento nel sopprimere le formalità precedentemente richieste quando le merci attraversavano le frontiere, senza la necessità di armonizzare le aliquote IVA e le norme sulla deduzione delle imposte a monte.

2.2 Gli svantaggi

Gli svantaggi di modificare il sistema "transitorio" - anche se dovesse essere ulteriormente sviluppato:

- riduzione dell'efficienza economica delle aziende europee. Le nuove misure adottate dagli Stati membri in modo "da parte", causano un considerevole aumento dei costi amministrativi delle società, in particolare per quanto riguarda l'onere della prova della loro buona fede in relazione alle transazioni che intraprendono (ciò, combinato con i già elevati costi sostenuti per operare nel mercato intracomunitario³⁵ ha un impatto negativo sui prezzi al consumo, sull'occupazione, sull'efficienza aziendale, la scelta del luogo di stabilimento di una società, che insieme influisce sulla competitività internazionale delle imprese europee);

³⁵registrazione in ciascuno Stato membro, varie interpretazioni delle stesse disposizioni giuridiche, ecc.

- aumento della complessità del sistema invece della sua semplificazione. Ciò è chiaramente contrario alle politiche globali dell'OCSE relative all'applicazione dell'IVA, alla strategia di Lisbona, all'impegno politico stabilito dalla Commissione nel definire la sua strategia di lotta alle frodi e ai principi stabiliti dalla prima direttiva IVA;

- le misure necessarie per combattere le frodi si rivelano contrarie o nella migliore delle ipotesi nella "zona grigia" per quanto riguarda il rispetto dei principi generali del diritto che fanno parte del sistema giuridico comunitario, compresi in particolare i principi della certezza del diritto e della proporzionalità;

- esiste anche un elemento discriminatorio nei confronti dei contribuenti non stabiliti che, probabilmente, hanno un diverso insieme di regole con cui conformarsi.

- vi è un trasferimento ai soggetti passivi delle attività che, a priori, dovrebbe essere condotta dai servizi delle entrate. È vero che i soggetti passivi devono svolgere un ruolo nella lotta contro la frode, ma non dovrebbero essere posti in posizione di garanti delle entrate fiscali che non sono state dichiarate legalmente responsabili, sulla base del fatto che esiste una presunzione di frode. Ciò mina la presunzione di innocenza, libertà di stabilimento, il principio di non coinvolgimento nella gestione della società e altri diritti stabiliti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (ECHR);

- le transazioni intracomunitarie sono ancora esenti e la frode carosello rimane quindi possibile;

- le operazioni effettuate da un soggetto passivo in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito non sono monitorate in modo così efficace dai servizi fiscali del suo paese "di origine". Questa debolezza del sistema è sfruttata da persone che commettono frodi perché gli accordi di cooperazione (comunitari e internazionali) non sono ancora sufficientemente efficaci.

Infine, considerando la competenza territoriale dei servizi di entrate, sono più interessati a svolgere le proprie attività di audit al fine di aumentare il bilancio del proprio Stato, anche se sono a scapito delle entrate fiscali in un altro Stato membro.

2.3 Conclusione

Non vi è dubbio che il sistema di transizione ha dimostrato di essere un grande miglioramento nel sopprimere le formalità che erano precedentemente richieste quando le merci attraversavano i confini. Per le imprese, ha comportato una notevole riduzione dei costi legati alla circolazione delle merci, la soppressione dei ritardi e dei costi di inoltro, consentendo alle imprese dell'UE di diventare più competitive. Tuttavia, questo sistema, che era destinato a rimanere in vigore per quattro anni, ha provocato un'esplosione dei livelli di frode dell'IVA, con i truffatori che utilizzano metodi subdoli per sfruttare l'area in cui il sistema di transizione si discosta maggiormente dai principi fondamentali di il sistema IVA originale - quello dei pagamenti frazionati. Abbiamo visto come la capacità di acquistare beni (e ora potenzialmente servizi), "esentasse" attraverso le frontiere abbia creato l'incentivo finanziario a perpetrare frodi di tipo "carosello".

3. Ispezione e misure di protezione

La globalizzazione dei mercati rappresenta una sfida per i servizi di entrate per quanto riguarda l'ispezione e il controllo delle transazioni imponibili per prevenire l'evasione e le frodi fiscali. Le nuove tecnologie possono chiaramente giocare un ruolo importante per i servizi di entrate nella lotta contro la frode. Tra le misure di ispezione e controllo in grado di ridurre le frodi, ci sono il "Cross-check", il "r-check" e la verifica incrociata delle fatture elettroniche. Il corollario di queste misure è l'esigenza di avere un sistema rafforzato di cooperazione tra i servizi delle entrate in materia di assistenza amministrativa e di riscossione. Solo l'uso delle nuove tecnologie consentirà ai servizi di entrate di raggiungere l'obiettivo di controllare efficacemente l'IVA senza aumentare i costi di conformità per le società e in particolare senza rendere il sistema IVA ancora più complesso. In questo senso, la Germania ha proposto due meccanismi di ispezione: "Controllo incrociato" e "Controllo r". Brasile, Cile e Messico, tra gli altri, utilizzano la fatturazione elettronica come meccanismo di ispezione e controllo per le operazioni imponibili.

3.1 Il controllo incrociato

Il meccanismo di "controllo incrociato" è stato proposto dalla Germania all'interno di un modello di contabilità per cassa. Applicando questo modello, l'IVA diventa pagabile dal fornitore al momento del pagamento della transazione da parte del cliente.

Tuttavia, il diritto di detrazione dell'IVA per il cliente sorgerà con il pagamento dell'imposta allo Stato da parte del fornitore. Un inadempimento del pagamento dell'IVA da parte del fornitore comporta quindi la perdita del diritto di detrazione dell'IVA da parte del cliente, nonostante il fatto che il cliente abbia pagato l'IVA del prezzo al fornitore. Il meccanismo di "controllo incrociato" richiede il deposito di un singolo reso per l'operazione, in formato elettronico, quando il pagamento viene ricevuto dal fornitore. Solo le singole operazioni per le quali il valore di pagamento e il valore della fattura sono superiori a € 5.000,43 di tutte le tasse incluse, dovranno essere dichiarate su un singolo reso. Il reso individuale elettronico deve fornire i seguenti dati:

- Numero di partita IVA del venditore;
- Numero di partita IVA dell'acquirente;
- Data di emissione della fattura;
- Numero della fattura;
- Valore di pagamento ricevuto;
- Importo IVA;
- Data del pagamento;
- Tipo di pagamento: contanti, assegno, carta di credito, ecc.

Alla fine di ogni mese, il venditore e l'acquirente devono presentare la dichiarazione con l'importo totale delle transazioni effettuate nel periodo. Il "controllo incrociato" consente di confrontare le informazioni del singolo reso con i dati del rendimento del

fatturato IVA. Permette inoltre di identificare le transazioni che non sono ancora state pagate dai clienti dei fornitori.

3.2 I vantaggi del controllo incrociato

La produzione di un segnale di allarme in caso di mancato pagamento consente ai servizi di entrate una maggiore capacità di reazione nei casi di operatori effimeri. Tuttavia, questo segnale non è indicativo di frode perché il soggetto passivo può semplicemente essere in ritardo con la notifica individuale o con il pagamento, ecc. Consente di confrontare l'IVA pagata dal venditore con quella dichiarata come ricevuta dall'acquirente e anche un confronto tra i vari importi del fatturato dichiarati. Il metodo è compatibile con il sistema di pagamenti IVA frazionati come stabilito dalla prima direttiva IVA dell'UE. Questo metodo è applicabile a un sistema di tassazione basata sull'origine o a un sistema di tassazione di destinazione.

3.3 Gli svantaggi del controllo incrociato

Gli svantaggi di questo tipo di controllo sono:

- la frode può essere effettuata emettendo diverse fatture e pagamenti al di sotto della soglia;
- il controllo incrociato non è affidabile per identificare la frode; è solo uno strumento per identificare il default;
- è responsabilità del servizio delle entrate verificare l'esistenza di frodi o guasti nel sistema;
- aumento dei costi di conformità per le aziende, in quanto devono presentare diversi rendimenti individuali al giorno a seconda del numero di clienti (ciò sarà ancora più noioso per le piccole e medie imprese che attualmente godono di semplificazioni, ad esempio la presentazione di rendimenti annuali);
- riduzione del flusso di cassa di una società se il pagamento dell'IVA allo Stato deve avvenire al momento della restituzione individuale per le operazioni superiori alla soglia;

- le piccole e medie imprese saranno più sensibili a questa perdita rispetto al metodo attuale.

3.4 La conclusione sul controllo incrociato

Il sistema di verifica incrociata è versatile nella misura in cui può essere applicato sia all'interno di un sistema di origine che di tassazione basata sulla destinazione. Mentre la semplicità degli argomenti per il controllo incrociato è convincente - in particolare nella misura in cui serve come "segnale di allarme" alle Amministrazioni - i costi e le interruzioni per le imprese, compreso l'effetto sugli operatori innocenti che dovranno aspettare fino ai loro fornitori pagare l'IVA prima che essi stessi hanno diritto alla detrazione, può, a nostro avviso, superare i potenziali benefici.

3.5. Il controllo r-check

Il metodo di controllo con "r-check" è stato proposto dalla Germania per assicurare il flusso di informazioni al servizio delle entrate relative alle transazioni nazionali tra soggetti passivi, in particolare legate al meccanismo di inversione contabile proposto, per il quale la Germania chiede una deroga. L'applicazione della tassa di inversione comporta la tassazione di tutte le transazioni economiche nella catena contemporaneamente, a livello di rivenditore. L'inversione si applica solo tra soggetti passivi tra i quali il beneficiario ha il diritto di detrarre (proporzionale) il 100% dell'IVA. L'obiettivo del "r-check" è di consentire al fornitore di verificare la "qualità" del cliente in tempo reale mediante un affidabile metodo computerizzato mediante la verifica della validità del "r-number" fornito dal cliente, così come il suo nome e indirizzo. In combinazione con questa verifica, tutte le transazioni soggette al sistema di inversione contabile devono essere comunicate al servizio delle entrate dal venditore in tempo reale, tramite il "r return". Questo reso deve contenere i seguenti dati:

- numero di partita IVA del venditore;
- "numero r" fornito dal cliente;
- numero della fattura;

- data della fattura;

3.6 I vantaggi del controllo r-check

Il "r-check" è indispensabile nei casi di applicazione del meccanismo di inversione contabile per verificare l'esenzione della transazione rispetto alla qualità del cliente. Non è molto diverso dalla verifica del numero di partita IVA già esistente per le consegne all'interno della comunità. Attualmente, per la verifica del numero di partita IVA del cliente al fine di esentare la transazione intracomunitaria, il fornitore non ha accesso all'indirizzo o al nome della società. Inoltre, rivela in tempo reale se il "numero r" fornito dal cliente è o meno un numero valido.

3.7 Gli svantaggi del controllo r-check

Prima di tutto il metodo è molto limitato perché impedisce solo un tipo di frode, la fornitura di un numero di partita IVA o "numero r". Tuttavia, non impedisce l'uso di un vero "r-number" per gli acquisti per il consumo finale. Vi è un aumento dei costi di conformità per le aziende, in particolare per le piccole e medie imprese, a causa dei singoli rendimenti delle transazioni (un costo iniziale di 2 miliardi di euro; Costo dell'operazione per il servizio delle entrate: 5 miliardi di euro; Costo delle operazioni per le aziende tedesche: 200 milioni di euro all'anno).

3.8 La conclusione sul controllo r-check

Il sistema di controllo r richiederà una modifica fondamentale del sistema IVA esistente con costi per le imprese e i governi probabilmente molto consistenti. Il sistema non tratterà le transazioni segrete.

4. Verifica incrociata delle fatture elettroniche

Il metodo di verifica incrociata delle fatture è stato utilizzato dal 1970 in Corea e Cina. Tuttavia, lo sviluppo del trattamento dei dati ha dato un nuovo impulso a questo tipo di controllo fiscale per combattere le frodi. I paesi dell'America Latina, in particolare Brasile, Cile e Messico, beneficiano in una certa misura dei vantaggi offerti dalle nuove tecnologie che hanno consentito loro di sviluppare un metodo di

verifica incrociata delle fatture elettroniche con l'obiettivo di ridurre le frodi. Nel caso del Brasile, la verifica incrociata delle fatture elettroniche è in linea con l'obiettivo più generale di semplificare e ridurre i costi amministrativi delle società, in particolare per quanto riguarda le entrate per fatturato, le registrazioni in vari Stati, ecc.

La maggior parte delle grandi e medie imprese utilizza già risorse informatiche per la loro contabilità. L'emissione di fatture elettroniche è quindi auspicabile in quanto è in linea con questo contesto di semplificazione mediante l'utilizzo del trattamento dei dati.

4.1 I vantaggi

I vantaggi che ne deriverebbero sono:

- la semplificazione degli obblighi di conformità delle aziende e di conseguenza una maggiore riduzione dei costi;
- migliorare la capacità dei servizi di entrate di reagire nell'individuare potenziali frodi;
- le misure per proteggere le entrate pubbliche sono prese in tempo reale: pagamento anticipato per la transazione, comunicazione al cliente che l'IVA non sarà deducibile, stabilendo la responsabilità del destinatario, ecc;
- l'accordo e la partecipazione delle aziende per implementare questo metodo. In effetti, c'è un doppio vantaggio per le imprese: riduzione del costo amministrativo della tassa e riduzione della concorrenza sleale nel settore a causa di frodi;
- una misura ambientale al fine di ridurre l'uso della carta;
- maggiore sicurezza nella digitalizzazione e sviluppo dell'uso delle nuove tecnologie;
- guadagna in sicurezza legale per la società cliente, perché sa prima di pagare al fornitore che l'IVA detraibile della transazione non sarà rimessa in discussione dal servizio di entrate a causa di frode da parte del fornitore.

4.2 Gli svantaggi

Il primo svantaggio è che il metodo non impedisce tutti i tipi di frode. La frode nella vendita e nell'acquisto senza fatture (mercato nero) sfugge ancora a questo metodo. Inoltre i costi iniziali di installazione associati all'attuazione di una soluzione di controllo incrociato sono sostanziali e richiederebbero modifiche all'ingrosso ai metodi di conduzione degli affari nell'UE. Il tempo di implementazione iniziale richiesto per attuare con successo un efficace sistema di verifica incrociata sarebbe lungo e difficile da raggiungere a breve termine. Vi è poi da dire che il successo di questa soluzione richiede un sistema di informazioni altamente efficace e integrato in tutti gli Stati membri, con amministrazioni delle entrate che sono in grado di condividere e reagire alle informazioni in modo efficiente. Per di più l'utilizzo efficace della verifica incrociata come strumento contro le frodi IVA sarebbe meglio servito se attuato attraverso la più ampia base di operatori economici. Infine, non è realistico presumere che tutte le imprese abbiano i sistemi e la tecnologia necessari (almeno nel breve e medio periodo) per interagire, e quindi è previsto che molte aziende semplicemente cadano fuori dalla rete.

4.3 Conclusione

L'uso della verifica incrociata elettronica entrerà in gioco solo quando sia il fornitore che il cliente dispongono dei sistemi e della tecnologia necessari. Invariabilmente, ciò vale per gli operatori economici più grandi e, probabilmente, più stabili.

5. Le misure di controllo tradizionali

Oltre all'innovazione in nuove aree di controllo, come discusso sopra, rimangono le tradizionali forme di controllo che potrebbero essere utilizzate in modo più efficace per controllare i crescenti livelli di frode. Questi includerebbero quanto segue:

- controlli più rigorosi sulle imprese che intendono registrarsi per l'IVA accompagnate da adeguati livelli di garanzie;
- controlli più rigorosi sui rimborsi IVA;

- controlli casuali sulle forniture intracomunitarie di beni trasportati per identificare le transazioni non dichiarate (gruppi mobili di controllo e controllo).

Oltre a ciò, e sebbene possa essere un passo indietro rispetto ai principi di "Lisbona", sono stati proposti numerosi suggerimenti per reintrodurre i rappresentanti IVA, come esisteva prima della direttiva 2000/65 / CE53. La motivazione alla base di questi suggerimenti è di fornire un maggiore grado di certezza e sicurezza per le amministrazioni fiscali nazionali. Questa proposta non è stata esaminata ulteriormente in questo rapporto.

5.1 I vantaggi

Attraverso queste misure di controllo è possibile impedire agli operatori abusivi di accedere al sistema IVA bloccando l'apertura di una registrazione IVA. In caso di frode trader mancante, ciò interrompe la fornitura di ossigeno su cui si basa la frode. Questi strumenti tradizionali possono essere utilizzati con velocità relativa e risultati relativamente rapidi.

5.2 Gli svantaggi

Prima di tutto molti commercianti innocenti possono essere colpiti, il che pone un estremo onere finanziario sulle loro attività. Queste misure sono ideali per affrontare i rischi specifici come appaiono oggi. Non appena una strada è stata bloccata, i truffatori prendono altre strade per perseguire il loro malefatto.

5.3 Conclusione

Se è vero che sottoporre le registrazioni IVA, le richieste di rimborso e il traffico intra-UE a controlli supplementari fornisce alle Amministrazioni delle entrate uno strumento efficace per combattere determinati tipi di frodi IVA (in particolare le frodi del tipo "trader"), è di vitale importanza che queste misure non sono applicate in modo sproporzionato e discriminatorio, che incide sui diritti dei contribuenti legittimi. D'altra parte, questi controlli si attenuano a livello macroeconomico, quando le misure si concentrano solo in pochi Stati membri. Questo "trasporta" il rischio di frode negli altri Stati membri, con conseguente diluizione dell'efficacia generale. È necessario trovare un equilibrio nell'applicazione delle forme tradizionali

di controllo, che dovrebbero essere una combinazione di misure proporzionate, coordinate e attuate su vasta scala in tutti gli Stati membri.

CONCLUSIONE

Sebbene le strategie, esposte nel presente lavoro, si concentrino concretamente sull'eliminazione delle frodi IVA, è innegabile che ad oggi le soluzioni presentate dagli Stati membri sembrano essere state elaborate senza significativi livelli di coordinamento. Questa mancanza di coerenza e coordinamento riduce l'efficacia delle misure, pone un carico estremo sulle imprese legittime e agisce a detrimento della competitività dell'Europa nel suo complesso.

Per comprendere le possibili strategie di soppressione dell'attuale emorragia del sistema IVA europeo sono d'uopo alcune considerazioni preliminari.

Prima di tutto c'è da dire che allontanarsi dal sistema di pagamento frazionato di oggi per un approccio di imposta sulle vendite basato sul meccanismo del "reverse-charge" moltiplicherebbe le potenziali fonti di evasione fiscale nell'UE. L'ipotesi che una tale fondamentale modifica al sistema europeo dell'IVA sia la chiave per combattere la frode dell'IVA deve, a mio avviso, essere seriamente messa in discussione.

L'attuale sistema IVA "transitorio", nonostante i suoi difetti, ha contribuito efficacemente alla riscossione di un'imposta sui consumi di ampia portata. Per rafforzare il sistema attuale, gli Stati membri devono agire in modo coordinato e resistere alla tentazione di unilateralismo. In caso contrario, la complessità e la frammentazione aumenteranno, imporrà nuovi oneri a imprese legittime e stimolerà ulteriormente le frodi.

La prima priorità dell'Europa dovrebbe essere il rafforzamento della cooperazione fiscale tra gli Stati membri. La condivisione delle informazioni e un'azione coordinata costituiscono la spina dorsale delle disposizioni europee in materia di applicazione dell'IVA. Questa rimane la priorità, tuttavia, l'architettura europea dell'IVA si evolve nel tempo.

A sostegno di ciò, le amministrazioni degli Stati membri dovrebbero prendere in considerazione la creazione di un'unità di controllo dell'IVA multi-giurisdizionale. L'unità richiederebbe un livello adeguato di risorse e incentivi per superare l'inerzia endemica delle amministrazioni nazionali nell'affrontare le perdite IVA in altri Stati membri.

Le amministrazioni degli Stati membri che lavorano con le imprese dovrebbero essere in grado di determinare in che modo, attraverso l'uso delle nuove tecnologie, le opportunità di frode possano essere ridotte in modo significativo, sia attraverso il tracciamento delle transazioni sia attraverso scambi più rapidi di informazioni. Il miglioramento del sistema VIES è una componente fondamentale di questa strategia. L'uso di misure tradizionali per combattere le frodi - che includono la presentazione di nuove registrazioni IVA, richieste di rimborso e un campione di flussi di traffico intra-UE a controlli supplementari - dovrebbe essere affrontato in modo più coordinato e coerente in tutte le giurisdizioni. L'uso sproporzionato di tali controlli, concentrato in alcuni Stati membri, danneggia il legittimo contribuente mentre "trasporta" il problema in altre giurisdizioni.

Qualsiasi passaggio a un principio di "paese d'origine", che dovrebbe fornire il miglior sistema di IVA per il mercato unico europeo, è pieno di sfide politiche. Nonostante ciò, ci sono notevoli benefici da ottenere nella lotta contro la frode dell'IVA, esplorando la nozione di un sistema "ibrido" tra l'origine e i sistemi di transizione di oggi. Ciò sarebbe perseguito mediante l'applicazione di una tassa standard basata sull'UE sulle forniture intra-UE, possibilmente ad un tasso standard del 10% - sufficiente a ridurre l'incentivo delle frodi carosello.

Infine, vi è da dire che l'Europa sta assistendo a un aumento delle frodi utilizzando il meccanismo di inversione contabile applicato alle forniture transfrontaliere di servizi. L'industria delle frodi sempre più sofisticata, nel tentativo di contrastare i nuovi controlli di controllo sulle merci, sta sfruttando i servizi come un nuovo strumento per espandere il proprio settore. Le soluzioni proposte per il dilemma dell'IVA in Europa devono tener conto di questo fenomeno in crescita. Lo scopo di questo elaborato è quello di partecipare al dibattito sui modi in cui l'Europa può lottare contro il crescente onere e il costo per gli Stati membri, e per i contribuenti legittimi, delle frodi IVA. Nel perseguire le frodi all'IVA, è chiaro che non esiste una soluzione che equilibri i legittimi requisiti delle autorità fiscali e dei contribuenti ed è concepibile che qualsiasi soluzione adottata sia una soluzione "meno cattiva" piuttosto che la migliore. Ciò che è chiaro è che la situazione attuale dei livelli sostanziali e crescenti di frode non è sostenibile – anche se gli Stati membri possono avere, almeno a breve termine, trovato soluzioni a taluni tipi di

frodi, fermando efficacemente tutte le restituzioni dell'IVA – chiaramente una la soluzione a lungo termine deve essere trovata.

Pur essendo fundamentalmente d'accordo con i punti di vista della Commissione, ovvero con il fatto che la tassazione al punto di origine sia il modus operandi più efficace del mercato unico, riconosco gli ostacoli politici al raggiungimento di un consenso sull'armonizzazione delle aliquote IVA e sulla raccolta e la redistribuzione delle imposte necessarie a sostenere un ambiente basato sull'origine. Nell'elaborato mi sono concentrato sul fatto che la modifica del sistema di transizione esistente conseguirebbe i risultati desiderati. Qui, però, ho concluso che uno dei principali contributori alla complessità delle norme esistenti - e dei corrispondenti costi di conformità - è in gran parte attribuibile a modifiche frammentarie del sistema transitorio esistente nel corso degli anni, insieme a vari, ad hoc ' correzioni ' che vanno in qualche modo a fornire un sollievo temporaneo, ma non ad affrontare i problemi a lungo termine. Il passo successivo è stato quello di concentrarsi sull'applicazione di un meccanismo generale di inversione contabile sulle transazioni nazionali e se ciò rappresenterebbe una soluzione reale a lungo termine per affrontare le frodi IVA. Pur riconoscendo il sollievo limitato e a breve termine che ciò comporterebbe, ho concluso che i rischi associati a un passaggio fondamentale da un sistema di pagamento frazionato alla tassazione a livello di vendita al dettaglio avrebbero ampliato la portata potenziale della frode e portato a perdite eccedendo quelli vissuti oggi. Nella trattazione, ho esaminato, quindi, i metodi di sostituzione fiscale e i gruppi IVA. Tuttavia, in ultima analisi, non credo che nessuna di queste soluzioni possa effettivamente fermare i crescenti livelli di frode e richiederebbe modifiche sostanziali ai sistemi IVA esistenti. Nell'ultima parte del lavoro vengono esaminati diversi tipi di misure di ispezione e controllo, tra cui le proposte tedesche di "controllo incrociato" e "R-check", i metodi di verifica delle fatture e altri tipi tradizionali di controlli per valutare la veridicità delle operazioni di un contribuente. Uno dei risultati principali derivanti da questa revisione riguarda i controlli tradizionali e il potenziale di miglioramento su scala europea se le metodologie venissero coordinate e attuate in modo coerente in tutte le giurisdizioni. Le nuove tecnologie svolgono un ruolo importante nel controllo delle frodi IVA, ma vi è uno spazio chiaramente significativo per aumentarne l'uso. Dopo aver esaminato le

diverse soluzioni disponibili, ritengo che il sistema IVA "transitorio" esistente, con alcune modifiche significative, sia in grado di evitare e ridurre i livelli di frode percepiti esistenti. In effetti, l'attuale sistema dell'IVA si è dimostrato un modo molto sicuro ed efficiente per riscuotere un'imposta sui consumi di base. Le sue qualità intrinseche consentono ai servizi delle entrate di riscuotere imposte a tassi elevati. Questo spiega perché, dal 1954, è stato adottato da oltre 136 paesi in tutto il mondo. Di conseguenza ritengo che eventuali modifiche al sistema esistente per combattere la frode fiscale non debbano rimettere in discussione i principi fondamentali dell'IVA: si tratta di preservare le regole di un gioco che sono eque per le imprese legittime ma allo stesso tempo assicurano il continuo miglioramento dell'efficienza dei servizi delle entrate. Inoltre, a mio avviso, le azioni da intraprendere devono essere intraprese e coordinate a livello di UE e non essere effettuate a livello di Stato membro dando origine a interpretazioni contrastanti, incertezza giuridica e aumento dei costi per le imprese. Quindi dove risiede la soluzione "ideale"? A mio avviso, l'uso della tecnologia deve essere esteso per consentire alle aziende di accedere liberamente ai mercati globali, ma dovrebbe essere utilizzato, d'altro canto, come uno strumento di controllo prezioso dai servizi di Revenue. Andrebbe esaminato un uso più ampio e più diffuso delle tecniche esistenti, dell'analisi dei rischi, della convalida delle registrazioni IVA e della richiesta di pagamenti su conti bloccati, ma su base coordinata e coerente in tutti gli Stati membri. Tuttavia, nessuna delle soluzioni proposte in questo elaborato eliminerà completamente le frodi IVA, ma alcune delle conclusioni tratte potrebbero contribuire, a mio avviso, in modo significativo a invertire la tendenza attuale. Infine, un aspetto di enorme rilevanza nelle frodi, soprattutto nelle frodi carosello, che è potuto evincersi nell'elaborato, è quello delle imprese che partecipano a propria insaputa alle frodi, anch'esse devono essere coinvolte come parte attiva nel processo di debellamento. Quindi, la domanda da porsi, nel trarre le conclusioni, è: come possono le aziende innocenti proteggersi? Innanzitutto, le aziende dovrebbero essere caute sulle transazioni che sembrano troppo "belle per essere vere" o che sono al di fuori del modo in cui normalmente svolgono la propria attività. Ad esempio, in alcune frodi Carosello una società di Buffer o Broker verrà avvicinata da una società che offre di vendere loro beni a un prezzo scontato, e quindi quasi immediatamente,

verrà avvicinata da un'altra società che offre di acquistare lo stesso tipo di merci. In effetti, è abbastanza comune che le transazioni in una frode carosello avvengano tutte nello stesso giorno, quindi il Buffer / Broker in realtà non ha le merci per un periodo di tempo (e in alcuni casi, l'intera transazione si verifica su carta e il Buffer / Broker non prende mai in consegna la merce). Questo è (discutibilmente) un esempio abbastanza ovvio di una transazione sospetta, ma spesso le aziende innocenti possono diventare "distratte" dalla qualità di un accordo e ignorare tali preoccupazioni. In alcuni casi più incriminanti, le aziende potrebbero persino volgere volontariamente un "occhio cieco" e deliberatamente "non fare domande" sui prodotti offerti a prezzi scontati. In definitiva, il test da applicare sembrerebbe essere se la società Buffer "sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il suo acquisto, stava prendendo parte a un'operazione connessa a un'evasione fraudolenta dell'IVA". Se si può dimostrare che la società Buffer sapeva (o avrebbe dovuto saperlo), allora sarà considerata complice della frode. Questo test è, ovviamente, molto specifico, e ci sono molti casi che hanno affrontato le circostanze in cui si può dire che un'azienda "innocente" abbia conosciuto (o avrebbe dovuto sapere) di una frode IVA. Vi è tuttavia un certo conforto per tali società, poiché l'onere della prova è sull'Erario e la barra da raggiungere è alta. Per dimostrare che un'azienda "avrebbe dovuto sapere" di una frode IVA, l'Erario dovrà dimostrare che "l'unica spiegazione ragionevole per la transazione era che fosse connessa alla frode".

RIASSUNTO

Questo lavoro prende in esame la regolamentazione dell'IVA (imposta sul valore aggiunto) in Italia e nella Comunità Europea, concentrandosi in particolare sulle cosiddette "frodi carosello".

Attraverso la presentazione di alcune sentenze ho cercato di mettere in luce aspetti positivi e criticità dell'applicazione IVA anche presentando un breve riassunto del dibattito che, proprio sull'utilità di questa imposta, si svolge negli USA.

Al termine della presentazione di alcuni casi, tra cui il caso *Fastweb e Telecom Italia Sparkle S.p.a.*, ho illustrato le strategie per la riduzione dell frodi in ambito Comunitario evidenziandone vantaggi e svantaggi con una riflessione finale sullo stato dell'arte e l'efficacia della politica fiscale europea.

Ma di cosa parliamo quando parliamo di IVA? L'IVA è un'imposta sui consumi. Colpisce dunque tutti i beni e servizi soggetti a consumo in modo proporzionale. Il prezzo di ogni bene e servizio viene maggiorato dall'aliquota IVA che ricade sul consumatore finale. La sua imposizione però ricade anche sui collettori d'imposta ovvero coloro che hanno regolare, abituale e sistematica disponibilità verso il mercato per la cessione di beni o servizi. Costoro hanno infatti l'obbligo al versamento dell'imposta e si devono relazionare con l'amministrazione finanziaria. Il collettore recupera l'iva per diritto, non viene colpito dall'imposta, ha infatti un debito verso lo Stato che corrisponde a quanto il soggetto professionale ha dovuto imporre al consumatore e pagherà solo la differenza rispetto all'IVA di quello che acquista dai fornitori (credito d'imposta) per ogni anno solare.

Quindi il consumatore finale è quello realmente colpito, non solo i cittadini, ma tutti coloro che si trovano sul territorio, anche se stranieri o privi della cittadinanza, sebbene determinate categorie di soggetti possano essere esonerate dal versamento o che lo stesso possa essere determinato in forma meno gravosa, se ricorrono determinati presupposti.

L'IVA inoltre è un'imposta progressiva, perchè si applica ad ogni fase della catena di approvvigionamento, dalla produzione al punto di vendita. L'IVA è infine un'imposta indiretta perché colpisce un indice indiretto: il consumo.

L'imposta sul valore aggiunto è stata ideata ed applicata a livello comunitario, a tutti gli Stati sulla base di un modello tracciato nel 1967 e parte del gettito proveniente da essa viene conferito direttamente all'Unione Europea. In Italia tale disciplina è stata recepita dal D.P.R del 26 ottobre 1972 numero 633 ed è comunemente presente nell'Unione Europea.

I suoi sostenitori ritengono che aumenti le entrate del governo senza punire il successo o la ricchezza, come invece fanno le imposte sul reddito; è anche più semplice e più standardizzato di una tassa di vendita tradizionale e presenta meno problemi di conformità. I critici, invece, sostengono che l'IVA sia essenzialmente una tassa regressiva che pone un aumento della pressione economica sui contribuenti a basso reddito, in quanto si basa sul consumo di un contribuente piuttosto che sul suo reddito, e aggiunga anche oneri burocratici per le imprese.

L'IVA viene prelevata sul margine lordo in ogni punto del processo di produzione-distribuzione-vendita di un articolo, a differenza dell'imposta sulle vendite che viene valutata e pagata dal consumatore solo alla fine della catena di approvvigionamento. Entrambe possono aumentare l'importo delle entrate fiscali, la differenza sta nel punto in cui viene pagato il denaro e da chi.

L'IVA differisce in quanto viene pagato in diverse fermate lungo la catena di approvvigionamento, tuttavia offre vantaggi rispetto all'imposta nazionale sulle vendite in quanto è molto più facile da tracciare. Con una tassa sulle vendite, l'intero importo viene reso dopo la vendita, rendendo difficile l'allocazione a specifiche fasi di produzione.

Inoltre, poiché l'IVA viene imposta solo ad ogni aggiunta di valore e non alla vendita del prodotto stesso, viene fornita la garanzia che lo stesso prodotto non è soggetto a doppia tassazione.

L'IVA ha guadagnato una connotazione negativa in alcune parti del mondo in cui è stata introdotta, ferendo politicamente anche i suoi sostenitori. Ad esempio, nel 2009 e nel 2010, rispettivamente, Francia e Germania hanno attuato enormi riduzioni delle aliquote IVA - la Francia di quasi il 75%, da un tasso del 19,6% ad un tasso del 5,5%. La grande maggioranza dei paesi industrializzati che compongono l' OCSE ha un sistema di IVA. Gli Stati Uniti rimangono l'unica eccezione notevole.

I sostenitori di un'IVA negli Stati Uniti suggeriscono che sostituire l'attuale sistema di imposte sul reddito con un'IVA federale semplificherebbe notevolmente il complesso codice fiscale federale e aumenterebbe l'efficienza dell' IRS, riscuotendo entrate su tutti i prodotti venduti in America, compresi gli acquisti online che potrebbero finanziare scuole, forze dell'ordine e altri Servizi, inoltre i cittadini otterrebbero più soldi e sarebbero colpiti dalle tasse solo quando acquistano.

Gli avversari notano molti potenziali inconvenienti di un'IVA, compresi i maggiori costi per i proprietari di imprese lungo tutta la catena di produzione oltre ad un maggiore onere di contabilità. La gestione dell'imposta diventa più complessa quando le transazioni non sono solo locali, ma internazionali. Le piccole imprese, in particolare, possono evadere l'IVA in accordo con i loro clienti se non viene emessa ricevuta ufficiale. I critici osservano anche che i consumatori in genere finiscono per pagare prezzi più alti con un'IVA, poichè in pratica i maggiori costi vengono generalmente trasferiti al consumatore.

La frode dell'IVA è fonte di grande preoccupazione per gli Stati membri nell'UE che hanno stimato le perdite annuali delle entrate nazionali derivanti dalle frodi IVA fino al 10% delle entrate IVA nette, più frequentemente segnalata è la *frode carosello*.

Per "frode carosello" si intende quel meccanismo fraudolento che si innesta all'interno degli scambi intracomunitari e approfitta dei difetti nella progettazione dell'attuale sistema IVA.

In breve il meccanismo è il seguente: le norme IVA stabiliscono che le transazioni transfrontaliere tra Stati membri dell'UE sono a tasso zero ai fini IVA, se un'azienda registrata per l'IVA in uno Stato membro dell'UE, anche detta «conduit company», vende beni a un'altra società, detta «missing trader» o "cartiera", in questo caso "l'importatore", che è registrata per IVA in un altro Stato membro dell'UE, può chiedere rimborsi IVA nel proprio Stato membro per qualsiasi IVA pagata al momento dell'acquisto delle merci per l'esportazione.

L'importatore o "missing trader", nel frattempo, non deve pagare alcuna IVA su merci importate da un altro Stato membro dell'UE, ma addebiterà l'IVA quando rivende i beni a una società registrata nello stesso Stato membro, c.d. «broker» o «interponente», che acquisterà quindi i beni dalla "missing trader", con l'accusa di addebito IVA normale in quella vendita e la contabilizzazione sia per l'IVA pagata

all'Importatore, sia per l'IVA addebitata al Broker. , sarà quindi in grado di recuperare l'IVA restituita dall'Erario (sia come rimborso effettivo sia come riduzione del proprio debito IVA) mentre l'importatore scompare (diventando il "commerciante mancante") senza pagare l'IVA all'Erario. All'interno dello schema fraudolento può , inserirsi anche un ulteriore soggetto . Il cosiddetto «buffer» acquista le merci dalla società "missing trader" e le rivende immediatamente alla società "broker", emettendo regolare fattura ed adempiendo agli obblighi IVA. È detto anche società «filtro» in quanto permette di intralciare la connessione diretta tra la società "missing trader" e l'effettivo cessionario della merce, rendendo più complessa l'individuazione del missing trader.

Oltre a erodere le entrate nazionali degli Stati membri e quindi ad intaccare il budget dell'unione europea, le frodi carosello distorcono la concorrenza in particolari settori di mercato. Sia il venditore estero che il broker sono in grado di ottenere rimborsi IVA completi nei rispettivi Stati membri, mentre l'importatore "commerciante mancante" si ritira con l'IVA pagata dagli innocenti Buffer, che avrebbe dovuto essere pagata all'Erario, alcune complesse catene di "carosello" coinvolgono fino a 600 diverse società, ma spesso nel momento in cui viene scoperta una frode Carosello, tutti i truffatori sono scomparsi e/o hanno lasciato le loro società registrate come gusci vuoti e il Buffer e il Broker sono le uniche società rimaste nella catena "carosello" che l'Erario può tracciare.

I beni utilizzati nelle frodi carosello sono solitamente merci di alto valore e facilmente trasportabili: computer, telefoni cellulari, , bevande analcoliche, cosmetici, metalli di scarto, argento e oro, beni elettronici di consumo, mercati dei gas e dell'elettricità, ma anche opere di costruzione, automobili e accessori per auto.

La maggior parte del denaro viene inizialmente riciclata attraverso il settore bancario. Tuttavia, molti paesi hanno identificato ritiri di contante in vasi più avanzate del processo, che in alcuni casi sono stati "investiti" attraverso le transazioni dei Casinò.

Nella lotta contro la frode carosello la parte più efficace della legislazione è quella che consente all'Erario, per casi limitati, di perseguire le società innocenti che hanno acquistato le merci direttamente o da altre società di imbottigliamento che provengono dagli importatori "commercianti mancanti", ovvero se il Buffer (o il

Broker) "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che l'importatore "commerciante mancante" non avrebbe pagato l'IVA a causa di frode carosello, in considerazione di ciò l'Erario può recuperare l'IVA defraudata negando a tale società lo scopo di queste regole e trasferire il rischio nelle transazioni fraudolente dall'Erario agli altri operatori della catena, rendendoli più responsabili.

Al fine di comprendere il meccanismo di funzionamento delle frodi carosello appare fondamentale approfondire un argomento: la fatturazione per operazioni inesistenti. L'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72 stabilisce che "se viene emessa fattura per operazioni inesistenti [sia oggettivamente che soggettivamente], 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" alla finalità della quale non rilevano neanche le cause oggettive o soggettive che hanno determinato la dissociazione tra il documento e la realtà. Questo sembra essere in contrasto con il resto della disciplina dell'IVA che condiziona l'esistenza del tributo ad operazioni realmente effettuate e sull'applicazione dell'aliquota alla base imponibile reale. Inoltre l'unico riferimento, contenuto nella norma, relativo al diritto di rivalsa, è di tipo quantitativo, nel senso che viene indicato l'ammontare dell'imposta gravante ex lege sull'operazione, costituente il limite del predetto diritto di rivalsa e del diritto dello Stato a ricevere l'importo indicato in fattura. Per l'Italia la differenza tra le entrate e gli importi effettivi dell'IVA versata nell'Unione Europea rappresenta quasi il 25% di tutta l'IVA UE mancante. Questi caroselli sono una ricca opportunità per enormi flussi finanziari, riciclaggio di denaro e profitti illeciti. Recenti indagini italiane hanno trovato ad esempio un collegamento tra una frode di € 1 miliardo di IVA su crediti di carbonio e il finanziamento del terrorismo islamico in Pakistan. Come rilevano Fedeli e Forte nelle loro ricerche, l'incentivo per la frode fiscale è aumentato notevolmente dopo l'allargamento dell'UE, che ha anche allargato il cannocchiale per il contrabbando. Infine, l'elevata tassazione diretta e gli alti contributi di sicurezza sociale associati agli alti costi dei contratti di lavoro ufficiali e di altre regolamentazioni forniscono un potente incentivo per sottrarsi all'IVA negli Stati membri dell'UE maggiormente sviluppati.

Il caso più eclatante, in Italia, per quanto riguarda le frodi carosello si è avuto con la gigantesca forma di frode e riciclaggio di IVA che ha coinvolto due colossi della telecomunicazione italiana : Fastweb Spa (Fastweb) e Telecom Italia Sparkle S.p.a. (TIS).

La dinamica della truffa fiscale prevedeva la creazione di due tipologie di società: A e B le prime con sede all'estero e le seconde in Italia. In seguito 'A' cedeva fittiziamente a 'B' servizi senza pagare l'Iva poiché si trattava di cessione all'interno di Stati appartenenti all'Ue, in un secondo passaggio 'B' cedeva fittiziamente alle società 'C' - vale a dire Fastweb e Telecom Italia Sparkle - i medesimi servizi sui quali veniva pagata da 'C' l'IVA per il 20%, poiché si trattava di una compravendita di servizi in Italia. 'C', infine, rivendeva ad 'A' i medesimi servizi con il sistema 'intra' (come detto applicabile negli acquisti tra Stati Ue) senza il pagamento dell'IVA. Secondo il giudice che si è occupato del caso, dunque, "il vero scopo dell'operazione è consentire a 'C' di realizzare un credito erariale di '20' su ciascuna operazione fittizia di pagamento di '100' da poter sottrarre dall'IVA che incassa dai propri clienti per l'uso delle utenze telefoniche.

In questo modo esponevano un (inesistente) credito Iva lo detraevano da quanto dovevano versare e ottenevano profitti superiori del 20% a quelli che avrebbero realizzato solo con l'operazione commerciale.

I giudici hanno dunque contestato che "le ingenti somme di denaro apparentemente spese per pagare l'Iva in favore delle società 'B' (le cosiddette 'cartiere') consentivano a Fastweb e Telecom Italia Sparkle di realizzare 'fondi neri' per enormi valori che costituivano l'oggetto primario delle attività di riciclaggio e di investimento fittizio realizzato da altri membri dell'associazione per delinquere" per un danno all'erario complessivo di 370 milioni di euro in poco più di tre anni.

Il riferimento legislativo conduce all'articolo 60-bis del d.p.R. n. 633/1972, la cosiddetta «solidarietà» dell'imposta, con la quale si sancisce che, in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, relativamente a cessioni di beni identificati da un apposito decreto del ministro dell'economia (dm 22/12/2005) effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario resta obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta stessa.

A livello Comunitario la Corte di Giustizia Europea (CGUE) è stata chiamata ad occuparsi dell'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE sulla eduazione dell'IVA. Nella dichiarazione resa dalla Corte si legge che la sesta direttiva di fatto precludeva il diritto di un soggetto passivo a dedurre l'IVA a monte qualora le operazioni da cui derivava tale diritto costituissero una pratica abusiva, vale a dire quando le transazioni interessate, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, portavano alla maturazione di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe stata contraria al scopo di tali disposizioni. Nella fattispecie dunque le operazioni in questione avrebbero dovuto essere ridefinite in modo da ristabilire la situazione che sarebbe prevalsa in assenza delle transazioni che costituivano tale pratica abusiva.

La richiesta giungeva nella controversia Halifax. La banca Halifax aveva due controllate interamente possedute che erano registrate separatamente ai fini dell'IVA ("LPDS" e "CWPI") e che avrebbero dovuto pagare imposte a lavori di costruzione in connessione con la costruzione di quattro call center su siti di proprietà di Halifax. Le dogane hanno successivamente rifiutato le richieste di imposta da parte di LPDS e CWPI in quanto l'unica ragione per concludere le transazioni con le controllate era di evitare o mitigare la responsabilità IVA del gruppo Halifax, che ha impugnato la sentenza insieme alle proprie controllate.

La Corte di Giustizia Europea ha affermato che i problemi sollevati dal caso sono comparsi a causa di norme nazionali in contrapposizione con le direttive e che la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE non potrebbe essere estesa alle pratiche abusive degli operatori economici effettuate unicamente allo scopo di ottenere indebitamente vantaggi previsti dal diritto comunitario. In questo caso dunque la transazione Halifax non soddisfaceva i criteri oggettivi su cui si basa il concetto di neutralità dell'IVA, che rimarrebbero validi anche quando fossero stati effettuati con il solo obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale, senza alcun altro obiettivo economico.

La CGUE è stata interpellata per dirimere questioni interpretative della sesta direttiva in molti altri casi. Un elemento costante, nelle interpretazioni dei 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 tributo.

Per l'Italia l'art. 60 *bis*, d.p.r. 633/72, pur costituendo applicazione di quanto auspicato nell'art. 21 della Direttiva 77/388/CEE, solleva, peraltro, 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. L'art. 60 *bis* dispone che la responsabilità del cessionario scatti in modo automatico senza che questi possa quantomeno beneficiare degli opportuni accertamenti. 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 comunque non è connesso con il mancato versamento dell'imposta", il che rappresenta un onere eccessivamente gravoso per il cessionario quandanche fosse lecita. Il disposto dell'art. 60 *bis* non sembra munito dell'elemento fondamentale sul quale è imperniato il principio di proporzionalità: la selettività.

Per le frodi carosello, dal punto di vista strutturale, l'inferiorità dei prezzi di trasferimento al "valore normale" non è una condizione necessaria per la loro riuscita. Alla questione del prezzo di mercato è necessario che vengano affiancate ulteriori e indispensabili indagini, quali ad esempio quelle relative all'accertamento del *consilium fraudis* fra cedente e cessionario.

Grazie alla richiesta di interpretazione nell'ambito del caso Kittel la Corte di Giustizia Europea ha stabilito che quando un destinatario di una cessione di beni è un soggetto passivo che non sapeva e non poteva sapere che l'operazione in questione era connessa con una frode commessa dal venditore, e, pertanto, ignora di trovarsi calato in un disegno più ampio, inteso all'elusione fiscale oppure, pur essendone a conoscenza si tiene ai margini dell'accordo illecito, il suo diritto di deduzione non viene meno.

Per contro ha sostenuto che, quando si accerta, tenuto conto di elementi oggettivi, che la cessione riguarda un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, mediante il suo acquisto, avrebbe partecipato ad un'operazione connessa all'evasione fraudolenta dell'IVA, il giudice nazionale deve rifiutare il diritto di deduzione del soggetto passivo. Con queste sentenze e chiarimenti i giudici lussemburghesi hanno

quindi voluto far coincidere due principi che sembrano tendenzialmente contrapposti: il principio della certezza del diritto e quello dell'abuso del diritto. Sono dunque tre le domande da porsi per valutare il diritto del soggetto passivo alla deduzione dell'IVA (principio di Kittel) indipendentemente da posizione nella catena fraudolenta, tipo di transazione intrapresa, luogo della transazione e tipologia di dichiarazione:

1. C'era l'evasione fraudolenta dell'IVA?
2. La transazione 'connessa' con l'evasione fraudolenta dell'IVA?
3. Il soggetto passivo, al momento della conclusione della transazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che era "collegato a un'evasione fraudolenta dell'IVA"?

Nel tentativo di affrontare questi problemi, alcuni Stati membri hanno già introdotto le proprie "soluzioni". Uno di questi esempi include l'applicazione del reverse-charge alla fornitura di beni e servizi in Francia da parte di un fornitore non stabilito, l'istituzione una reverse-charge generalizzata alle transazioni nazionali B2B che sposta la tassa alla fase di vendita al dettaglio per tutti i beni (Germania e Austria) o solo per alcuni tipi di beni (GB).

La commissione ha imposto dei presupposti alle modifiche che i paesi membri possono apportare all'IVA:

- devono ridurre notevolmente le possibilità di frode ed escludere nuovi importanti rischi di frode;
- non devono generare oneri amministrativi sproporzionati per i commercianti e le autorità;
- devono garantire la neutralità fiscale;
- devono garantire un trattamento non discriminatorio in uno Stato membro tra gli operatori nazionali e gli operatori stabiliti altrove.

La Commissione resta del parere che il metodo di tassazione basato sull'origine, con il trasferimento delle entrate nel paese di destinazione, sarebbe efficace nel ridurre almeno alcuni tipi di frodi IVA in quanto offre i seguenti vantaggi:

- la fine delle forniture intracomunitarie con rating zero e quindi la fine dei benefici finanziari delle frodi carosello;
- la semplicità del sistema che incoraggia il pagamento volontario dell'imposta, che riduce i costi della sua ripresa;
- la riduzione del costo del rispetto delle normative fiscali per le aziende;

- Il ritorno al sistema di tassazione in tutte le fasi dei cicli di produzione, distribuzione e fornitura di servizi, come raccomandato dalla prima direttiva IVA (ora direttiva 2006/112 / CE).

Ma ha lo svantaggio di necessitare di un sistema di riallocazione deve tener conto delle transazioni economiche effettivamente realizzate dai soggetti passivi nel paese di destinazione che comporterebbe costi aggiuntivi per le imprese. Inoltre ci sarebbe perdita di sovranità fiscale per gli stati membri.

Dall'eliminazione delle frontiere fiscali nel 1993 ad oggi , il sistema di tassazione "transitorio" nel paese di destinazione si è rivelato il miglior compromesso politico possibile. A questo sono state affiancate misure per l'applicazione del "valore normale" come base per la tassazione delle transazioni e del meccanismo di inversione contabile per alcuni settori specifici come i lavori di costruzione, la consegna dei rifiuti, ecc. Che permette il mantenimento della sovranità degli Stati e semplifica le formalità richieste quando le merci attraversavano le frontiere, senza la necessità di armonizzare le aliquote IVA e le norme sulla deduzione delle imposte a monte. Queste misure però ", causano un considerevole aumento dei costi amministrativi delle società con un impatto negativo sui prezzi al consumo, sull'occupazione, sull'efficienza aziendale , la scelta del luogo di stabilimento di una società, che insieme influisce sulla competitività internazionale delle imprese europee. Alla luce dei fatti questo sistema, che era destinato a rimanere in vigore per quattro anni, ha provocato un'esplosione dei livelli di frode dell'IVA, perché gli accordi di cooperazione (comunitari e internazionali) non sono ancora sufficientemente efficaci.

Le nuove tecnologie possono chiaramente giocare un ruolo importante per i servizi di entrate nella lotta contro la frode ad esempio con l'applicazione del "Cross-check", il "r-check" e la verifica incrociata delle fatture elettroniche.

Il meccanismo di "controllo incrociato" prevede che l'IVA diventi pagabile dal fornitore al momento del pagamento della transazione da parte del cliente ma il diritto di detrazione dell'IVA per il cliente sorgerà con il pagamento dell'imposta allo Stato da parte del fornitore. Il sistema richiede il deposito di un singolo reso per l'operazione, in formato elettronico, quando il pagamento viene ricevuto dal fornitore e necessita dei seguenti dati:

- numero di partita IVA del venditore;
- numero di partita IVA dell'acquirente;
- data di emissione della fattura;
- numero della fattura;
- Valore di pagamento ricevuto;
- importo IVA;
- Data del pagamento;
- Tipo di pagamento

Questo metodo consente di confrontare l'IVA pagata dal venditore con quella dichiarata come ricevuta dall'acquirente ed è compatibile con il sistema di pagamenti IVA frazionati come stabilito dalla prima direttiva IVA dell'UE, anche se la frode può essere effettuata emettendo diverse fatture e pagamenti al di sotto della soglia. La responsabilità di verifica è in carico al Servizio Entrate e le aziende sostengono costi di conformità e vedono una riduzione del flusso di cassa. Le piccole e medie imprese saranno più sensibili a questa perdita. Mentre dunque la semplicità degli argomenti per il controllo incrociato è convincente - in particolare nella misura in cui serve come "segnale di allarme" alle Amministrazioni - i costi e le interruzioni per le imprese, compreso l'effetto sugli operatori innocenti che dovranno aspettare fino ai loro fornitori pagare l'IVA prima che essi stessi abbiano diritto alla detrazione, può, a mio avviso, superare i potenziali benefici.

Il metodo di controllo con "r-check" comporta la tassazione di tutte le transazioni economiche nella catena contemporaneamente, a livello di rivenditore. L'inversione si applica solo tra soggetti passivi tra i quali il beneficiario ha il diritto di detrarre (proporzionalmente) il 100% dell'IVA. Consente al fornitore di verificare la "qualità" del cliente in tempo reale mediante un affidabile metodo computerizzato mediante la verifica della validità del "r-number" fornito dal cliente. In combinazione con questa verifica, tutte le transazioni soggette al sistema di inversione contabile devono essere comunicate al servizio delle entrate dal venditore in tempo reale, tramite il "r return" che indica:

- Il numero di partita IVA del venditore;
- Il "numero r" fornito dal cliente;

- Numero della fattura;
- Data della fattura;

Non è molto diverso dalla verifica del numero di partita IVA già esistente per le consegne all'interno della comunità anche se il fornitore non ha accesso all'indirizzo o al nome della società.

Questo metodo impedisce solo un tipo di frode, la fornitura di un numero di partita IVA o "numero r" falsi o vuoti, per cui rivela in tempo reale se il "numero r" fornito dal cliente è o meno un numero valido. Vi è un aumento dei costi di conformità per le aziende, in particolare per le piccole e medie imprese, a causa dei singoli rendimenti delle transazioni. Il sistema non tratterà inoltre le transazioni segrete.

Il metodo di verifica incrociata delle fatture è stato utilizzato dal 1970 in Corea e Cina. Brasile, Cile e Messico hanno sviluppato un metodo di verifica incrociata delle fatture elettroniche con l'obiettivo di ridurre le frodi e ridurre i costi amministrativi delle società. Si è dimostrato efficace nel migliorare la capacità dei servizi di entrate di reagire nell'individuare potenziali frodi e semplificare gli obblighi di conformità delle aziende. C'è infatti un doppio vantaggio per le imprese: la riduzione del costo amministrativo della tassa e la riduzione della concorrenza sleale nel settore a causa di frodi anche se non impedisce tutti i tipi di frode. Inoltre i costi di adeguamento per gli stati UE e i tempi iniziali risultano importanti e lunghi. Questa soluzione richiede un sistema di informazioni altamente efficace e integrato in tutti gli Stati membri, con amministrazioni delle entrate che sono in grado di condividere e reagire alle informazioni in modo efficiente.

Rimangono le tradizionali forme di controllo che prevedono controlli più rigorosi sulle imprese che intendono registrarsi per l'IVA, accompagnate da adeguati livelli di garanzie e sui rimborsi IVA, controlli casuali sulle forniture intracomunitarie di beni trasportati per identificare le transazioni non dichiarate (gruppi mobili di controllo e controllo). Queste misure bloccano l'apertura di una registrazione IVA. In caso di frode trader mancante, ciò interrompe la fornitura di ossigeno su cui si basa la frode con velocità relativa e risultati relativamente rapidi. Però molti commercianti innocenti possono essere colpiti da controlli portando onere finanziario sulle loro attività e non impediscono ai truffatori di prendere altre strade.

In conclusione è necessario rilevare che ad oggi le soluzioni presentate dagli Stati membri sembrano essere state elaborate senza significativi livelli di coordinamento, che riduce l'efficacia delle misure, pone un carico estremo sulle imprese legittime e agisce a detrimento della competitività dell'Europa nel suo complesso. L'attuale sistema IVA "transitorio", nonostante i suoi difetti, ha contribuito efficacemente alla riscossione di un'imposta sui consumi di ampia portata. Per rafforzare il sistema attuale, gli Stati membri dovrebbero agire in modo coordinato e resistere alla tentazione di unilateralismo. La condivisione delle informazioni e un'azione coordinata migliorerebbero l'applicazione delle disposizioni europee in materia di applicazione dell'IVA e renderebbero più efficaci le misure tradizionali per combattere le frodi - che includono la presentazione di nuove registrazioni IVA, richieste di rimborso e un campione di flussi di traffico intra-UE a controlli supplementari.

Un sistema "ibrido" tra l'origine e i sistemi di transizione di oggi potrebbe prevedere l'applicazione di una tassa standard basata sull'UE sulle forniture intra-UE, possibilmente ad un tasso standard del 10% - sufficiente a ridurre l'incentivo delle frodi carosello. Infine, l'Europa sta assistendo a un aumento delle frodi utilizzando il meccanismo di inversione contabile applicato alle forniture transfrontaliere di servizi. Le aziende dovrebbero essere caute sulle transazioni in quanto se si può dimostrare che la società Buffer sapeva (o avrebbe dovuto saperlo), allora sarà considerata complice della frode. Vi è tuttavia un certo conforto per tali società, poiché l'onere della prova è sull'Erario e la barra da raggiungere è alta. Per dimostrare che un'azienda "avrebbe dovuto sapere" di una frode IVA, l'Erario dovrà dimostrare che "l'unica spiegazione ragionevole per la transazione era che fosse connessa alla frode". Sarebbe auspicabile che le aziende stesse fossero coinvolte come parte attiva nel processo di debellamento.

SITOGRAFIA

[/.../articoli/articolo474819.shtml](#)

[/.../news/scheda_riciclaggio-2406882](#)

[amsdottorato.unibo.it/.../1/Tesi_definitiva.pdf](#)

[blog.libero.it/.../quarantangelo/8474329.html](#)

[dspace.unive.it/.../1529/818371-110886.pdf](#)

[eprints.luiss.it/.../1/20130416-iavagnilio.pdf](#)

[eur-lex.europa.eu/.../IT/TXT](#)

[eur-lex.europa.eu/.../TXT/PDF](#)

[giornalesm.com/.../riciclaggio-le-fro...anoda-repubblicait](#)

[giornalesm.com/.../riciclaggio-le-fro...sello-ecco-come...](#)

[http://amsdottorato.unibo.it/6669/1/Tesi_definitiva.pdf](#)

[it-it.facebook.com/.../la-suprema-corte-fornisce-una-singolare-interpretazione-della-nuova-norma-in-cas/1326955423988972](#)

[scienzepolitiche.unical.it/.../1528/KENNEMER.doc](#)

[sistemalfisco.leggiditalia.it/.../cgi-bin/downloader.cgi](#)

[tesi.luiss.it/.../1/117183_BRINDISI_SALVATORE.pdf](#)

[tesi.luiss.it/.../1/ruberti-tesi-2013.pdf](#)

[www.aidc.pro/.../denunce/101](#)

[www.ansa.it/.../visualizza_new.html_1707069678.html](#)

[www.brocardi.it/costituzione/parte-i/titolo-iv/art53.html](#)

[www.caravatipagani.it/.../Circolare-AIDC-n.1....M-n.-16E-2017.pdf](#)

www.commercialistatelematico.com/.../documents/50359

www.commercialistatelematico.com/.../la-solidarieta-pas...uncia-delladc.html

www.corriereitaliano.com/.../riciclaggio-56-arr...fastw-1352934.html

www.dea.univr.it/.../matdid/matdid050511.pdf

www.diritto.it/.../frodi-carosello-co...re-il-contribuente

www.diritto24.ilsole24ore.com/.../NzM5MjgxOSYzJnNpc3RlbWFTb2NpZXRh/undefined

www.dirittobancario.it/.../la-corte-di-cassaz...ate-reverse-charge

www.edizionieuropee.it/.../193/eu9_04_009.html

www.fiscomania.com/.../02/le-sanzioni-per-omesso-reverse...

www.fiscomania.com/.../05/inversione-contabile-irregolare

www.fiscomania.com/.../meccanismo-delle-f...osello-ai-fini-iva

www.fondazionenazionalecommercialisti.it/.../0821/2015_06_15_Documento_GDF-FNC.pdf

www.giustizia-tributaria.it/.../4016_b95500e9f686e...8db397e046f38dc6b6

www.ilgiornale.it/.../delle-pi-colossali...-frodi-storia.html

www.ilsole24ore.com/.../reverse-charge-e-s...ione--111227.shtml

www.ledaritacondado.it/.../corte-giustizia-ue...a-c-419-14-testo

www.mglobale.it/.../LE_PRESTAZIONI_DI_...DEF_03.04.2018.pdf

www.odcec.fe.it/.../services/send_file.php

www.odcec.lo.it/.../11/1IVA-ESTERO_lodi_nov2017.pdf

www.odcec.torino.it/.../convegni/slide_reverse_e_split_berardo.pdf

www.osra-adriatica.it/.../SLIDE profili pen...rifica fiscale.pdf

www.prontoprofessionista.it

www.repubblica.it/.../news/scheda_riciclaggio-2406882

www.sorefisa.it/.../06/circ201711.pdf

www.studiocataldi.it/.../26716-abuso-del-di...ria-tributaria.asp

www.studiocataldi.it/.../news_giuridiche_asp/news_giuridica_16775.asp

www.studiocerbone.com/.../cassazione-sentenz...azioni-inesistenti

www.studiocerbone.com/.../corte-justizia-ce...rticolo-4-paragraf

www.studioportale.com/.../fileUpload/1171_aa.pdf

www.unipa.it/.../2016-09-21-Frodi-C...bunte-Villani.pdf

BIBLIOGRAFIA

ACCORDINO P. (2008), Il responsabile d'imposta e gli effetti della solidarietà tributaria, in *Rivista di diritto tributario*, Parte I fasc. 11, 2008, pp. 1025 ss.;

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

ALBANESE S.- 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.;

AMAND C. AND DE RICK F. (2005), Intra-Community VAT Carousels, in *International vat monitor*, January/February 2005, pp. 8 ss.;

AMATUCCI F., Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA, in *Riv. dir. trib.*, 2012, n. 1, 4 ss. ;

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

ANTONACCHIO F., Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari, in *Fisco*, 2005, n. 18, 2723 ss.;

ANTONACCHIO F., Interposizione di società "cartiere" estere e rischi di frode all'Iva in Italia, in *Fisco*, 2005, n. 33, 5153 ss.;

ANTONACCHIO F.-MONFREDA N., La società "filtro" nelle frodi Iva, in *Fisco*, 2005, n. 45, 7062 ss.;

ARDITO F., Emissione di fatture per operazioni inesistenti ed imposta sul valore aggiunto, in *Rassegna Trib.*, 2006, n. 2, p. 642;

ARTINA R. (2010), Prestazioni di servizi comunitarie: fatturazione ed adempimenti INTRASTAT, in *L'IVA* n. 8/2010, pp. 41 ss.;

BARANI E. (1972), *Le frodi fiscali in materia di iva*, a cura del CEDA, Montecchio E. (RE), 1972;

- BARBONE L.- LUPI R.- STEVANATO D., Frodi carosello “circolari” nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb), in *Dialoghi trib.*, 2010, n. 2.;
- BASILAVECCHIA M. (2004), Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi nell’Iva, in *Rivista di diritto tributario*, Parte II fasc. 9, 2004, pp. 510 ss.;
- BASILAVECCHIA M. (2010), Detrazione IVA, inerenza <<rinforzata>> e diritto comunitario, in *Corriere tributario*, n. 18/2010, pp. 1425 ss.;
- BEGHIN M., Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo, in *Corriere Tributario*, 2010, n. 19, p. 1511;
- BELLINAZZO M. E TROVATI G., Fisco, cambia la lotta all’evasione: si punta su tracciabilità e fatture online, “*Il Sole 24 ore*”, 20 luglio 2014 ;
- BENAZZI A., Sulla detrazione Iva connessa a fatture per operazioni inesistenti, in *Corriere Tributario*, 2001, n. 37, p. 2799;
- BENEDINI E. (1970), *L’imposta sul valore aggiunto in Italia: scopi, motivi, previsioni*, Milano, G. Pirola, 1970;
- BERLIRI A. (1972), Caratteristiche dell’iva italiana, Relazione presentata al Convegno <<IVA, imposta europea>>, Roma 21-23 giugno 1972, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972, pp. 409 ss.;
- BERLIRI A. (1973), Problematica giuridica dell’iva, Atti del convegno su Gli aspetti giuridici ed economici dell’iva del 9 febbraio 1973, in *Aspetti giuridici ed economici dell’iva*, Milano, Giuffrè 1973, pp. 21 ss.;
- BIRD R.M. (2009), The GST in Canada, in *Bulletin for international taxation* August/September 2009, pp. 414 ss.;
- BIRD R.M. AND GENDRON P.P. (2001), *VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities*, Working Paper, Georgia State University, 2001, pp. 293 ss.;

BOCCALATTE G., Riconoscimento dello stato soggettivo del cessionario/committente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e onere della prova, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2009, n. 5, p. 414;

CARACCIOLI I., Omesso versamento I.V.A., frodi carosello e concorso di persone, in *Fisco*, 2006, 4877 ss.;

BORSELLI F. (2008), Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union, in *International Vat Monitor*, September/October 2008, pp. 333 ss.;

BORSELLI F. (2011), Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, *Questioni di Economia e Finanza Occasional papers n. 106* – Banca d'Italia, Ottobre 2011;

BOSELLO F. (1979), *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, Clueb 1979;

BRACHITTA L. (1993), *Operazioni iva intracomunitarie: analisi normativa, casi pratici risolti*, Milano, EBC 1993;

CARACCIOLI I., Il reato di omesso versamento iva non si applica alla dichiarazione 2005, in *Fisco*, 2006, 6703 ss.;

CARACCIOLI I., Interposizione e norme antifrodi in materia di iva: profili penali, in *Fisco*, 2006, 2156 ss.;

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

CARDILLO M., Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni “carosello”, in *Rassegna Tributaria*, 2008, n. 1, p. 246;

CECAMORE L., (2006), L'iva tra origine e destinazione., in *Sovranità fiscale degli stati tra integrazione e decentramento*, Atti del convegno di Ravenna, quaderno di Giurisprudenza delle imposte, 2006, pp. 219 ss.;

CECCHINI G.L. (1993), L'iva nell'ordinamento comunitario, Padova, CEDAM 1993.;

CENTORE, La cooperazione internazionale contro le frodi Iva, in L'Iva, I, 2011;

CENTORE, Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi Iva, in Corriere Tributario, 2010, n. 47, p. 3944;

CENTORE, Problemi aperti: Responsabilità del cessionario nella frode carosello, in L'Iva, n.6/2005, pag.7;

COMELLI A. (2000), IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, CEDAM 2000;

COSTA G. E COSTA P., L'iva nelle operazioni con l'estero 2015, Maggioli, 2015;

CRISCIONE A., Iva, salto di qualità nella lotta alle frodi, in Il Sole 24 Ore, 8 ottobre 2008;

CRISCIONE A., Le frodi iva nel mirino UE, in Il Sole 24 Ore, 16 ottobre 2003;

DALLA VECCHIA M.- PETRONE F., Frode carosello e abuso del regime del margine nel commercio di autoveicoli, in Fisco, 2010, 55;

DAMIANI M., LUPI R., in La combinazione tra detrazione e non imponibilità come strategia anti frode Iva, in Dialoghi tributari, 2008, p. 133 e ss;

DE GIROLAMO D., L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi IVA, in Il Fisco, 2007, n. 31, p. 4571 ss;

DE MITA, Principi di diritto tributario, cit. 395;

DE ROSE C. (2008), Le frodi ai danni dell'Unione europea, in Studi in onore di Umberto Leanza, Napoli, Editoriale scientifica 2008, pp. 975 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.;

DI NUZZO U. - RUIS F., 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.;

DORIGO S., 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.;

FALSITTA G. (2008), Manuale di diritto tributario – Parte speciale, Padova, CEDAM 2008.;

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;

FRANSONI G., La categoria dei redditi di impresa, in Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Milano, 2009, 192 ss.;

FRANSONI, L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva in carenza di presupposto, in Rivista di diritto finanziario, 1994, II, 27;

GATTONE E.- TIRALONGO G., 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.;

GAVELLI G. (2007), Reverse charge Iva: il punto della situazione, in Il Fisco, n. 39 del 29 ottobre 2007 pp. 1-5696;

GIORGI M., Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2005, 332 ss.;

GREGGI, Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario), in Rivista di diritto tributario, n. 10/2007, pp. 285 ss.;

GULISANO – NISCO L., Frodi carosello: ricostruzione del fenomeno e possibili strategie difensive, in Corr. Trib., 2011, 1071 ss.;

IZZO G., Associazione per delinquere e frodi carosello in tema di IVA, in Fisco, 2006, n. 26, 4059 ss.;

IZZO G., Strategie di contrasto delle frodi carosello, in Fisco, 2006, n. 40, p. 6167 ss.;

LETIZIA L. (2007), Profili evolutivi della disciplina del reverse charge nell'ordinamento fiscale europeo e nazionale, in Innovazione e Diritto n. 3/2007, pp. 101 ss.;

LO CASTRO, La detrazione Iva per le imprese non operative, in Diritto e pratica tributaria, 2004, II, 93;

LOGOZZO M., Iva e fatturazione per operazioni inesistenti, in Rivista dir. trib., 2011, n. 3, p. 287;

LUPI R.- PALUMBO G., Frodi carosello, regime del margine e interventi della manovra finanziaria, in Dialoghi dir. trib., 2006, 1631 ss.;

MARCO FRATINI, Compendio di Diritto Civile;

MARELLO E. (2008), Oggettività dell'operazione Iva e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia, in Rivista di diritto finanziario, n. II-2008, pp. 1 ss.;

MARELLO E., Frodi I.V.A. e buona fede del soggetto passivo, in Giur. it. 2011, 1214 ss.;

MARELLO E., 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.;

MARELLO E., Prove impossibili e repressione delle frodi I.V.A. nella prospettiva del giudizio di merito, in Giust. trib., 2009, 471 ss. ;

MARINO G., Indagini tributarie e cooperazione internazionale, in Corr. trib., 2009, 3600 ss.;

MARINO G., La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà, in Rass. trib., 2010, 433 ss.;

MAZZILLO L. (2006), 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, società editrice Il Mulino, 2006.;

MELIS G. (2007), Coordinamento fiscale nell'Unione Europea, in Enciclopedia del diritto 2006, Giuffrè, 2007.;

MERCURIO P. (2007), Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello", in Il Fisco, n. 26 del 2 luglio 2007 pp. 1-3836.;

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

MICELI R. (2008), L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario, in Rivista di diritto tributario, n. 9/2008, pp. 233 ss.;

MITCHELL D. J. (2010), VAT Attack, in New York Post, Apr. 8, 2010;

MONACO R. (1983), Le fonti del diritto comunitario in PENNACCHINI E. – MONACO R. – FERRARI BRAVO L. – PUGLISI S., Manuale di dirittocomunitario, Torino, UTET 1983;

MONDINI A., 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 Rassegna Tributaria, 2006, p. 1788;

MONDINI A., Responsabilità solidale del cessionario Iva, in *Rass. trib.*, 3/2005;

MOSCHETTI G. (2011), Le vie sulla consapevolezza della frode IVA, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3 del 2011, pp. 2-571;

PEIROLO M., Le frodi carousel in ambito comunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE, in *Il Fisco*, 2006;

PEIROLO M. (2007), Reverse charge per le cessioni di immobili strumentali, in *Amministrazione & Finanza*, n. 17/2007, pp. 72 ss.;

PEIROLO M., I limiti della responsabilità del cessionario nelle frodi carousel, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 707 ss.;

PEIROLO M., Le frodi carousel in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE, in *Fisco*, 2006, 5005 ss.;

PETRONE F. (2010), La nuova territorialità dell'iva – Una riforma a decorso lento e progressivo, in *Il Fisco*, n. 8 del 22 febbraio 2010, pp. 1152 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.;

PISANI M., Frodi "carousel" all'Iva sugli scambi intracomunitari e rilevanza dell'elemento psicologico, in *Giust. trib.*, 2007, 7 ss.;

PISANI M., Iva: la responsabilità del cedente nelle operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento, in *Fisco*, 2007, 3932 ss.;

RAGGI, Fine delle operazioni inesistenti nell'Iva?, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 2/2011.;

RICCA F. (2007), Il presupposto soggettivo nella rifusione della direttiva IVA, in *Corriere tributario*, n. 10/2007, pp. 772 ss.;

RICCA F. (2010), Obbligo del <<reverse charge>> esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri, in *Corriere tributario* n. 1/2010, pp. 15 ss.;

RICCA, Obbligo del <<reverse charge>> esteso a tutti gli acquisti da soggetti esteri, in *Corriere tributario* n. 1/2010, pp. 15 ss.;

RIZZARDI R. (2010), Iva: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia, in *Corriere tributario*, n. 12/2010, pp. 907 ss.;

SACCONI A. (2007), Il Reverse Charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2007, pp. 28 ss.;

SALVINI L. (1996), Rivalsa nel diritto tributario in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, sezione commerciale, XIII, Torino, 1996, pp. 30 ss.;

SALVINI L. (2010), Il <<reverse charge>> nelle prestazioni di servizi transnazionali, in *Corriere tributario* n. 12/2010, pp. 936 ss.;

SANTACROCE B. (2010), Pro e contro del <<regime definitivo>> IVA in funzione <<antifrode carosello>>, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2010, pp. 422 ss.;

SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Giuffrè, Milano, 2011;

SIRRI M. ZAVATTA R., “Frodi carosello” fra esigenze di repressione e principi del sistema comune Iva, in *Corriere Tributario*, 2006, p. 596;

SIRRI M., ZAVATTA R., La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi Iva, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2006, p. 292;

SOANA G.L., *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2009, 104 ss.;

SOANA G.L., Il reato di omesso versamento iva, in *Rass. Trib.*, 2007, 111 ss.;

TESAURO F., Appunti sulle frodi carosello, in *Giur. it.*, 2011, n. 5, p. 1213;

TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Utet, 2013;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2008, 137 ss.120;

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009;

TESAURO G., *Diritto dell’Unione Europea*, Cedam, Padova, 2010;

TOMA G., La frode carosello nell'IVA. Parte prima. Risvolti penali (I), in Dir. e Prat. Trib., 2010, II, 715 ss.;

TOMA G., La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari (II), in Dir. e Prat. Trib., 2011, n. 4, p. 835 ss.;

TUNDO F. (2010), Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi, in Corriere tributario, n. 12 del 2010, pp. 968 ss.;

TUNDO F., Il dolo quale elemento determinante nella repressione delle frodi IVA, in Corr. trib., n. 12/2010;

UCKMAR V., Diritto tributario internazionale, Padova, 2005;

ZIZZO G., Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello, in Corriere Tributario, 2010, p. 962.