



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"MARCO FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**"L'EVASIONE DELL'IVA EUROPEA NEGLI SCAMBI
INTRACOMUNITARI: IL FENOMENO DELLE FRODI CAROSELLO"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: ANDREA TONIN

MATRICOLA N. 2006616

ANNO ACCADEMICO 2021– 2022

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.

Firma (signature) .. 

*Ai miei genitori,
che l'hanno reso possibile.*

INDICE

INTRODUZIONE	9
---------------------------	----------

Capitolo I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	13
--	-----------

1.1. L'IVA: l'imposta europea sui consumi	13
---	----

1.1.1. Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione del diritto comunitario.....	18
--	----

1.2. I presupposti impositivi	22
-------------------------------------	----

1.3. Il <i>reverse charge</i> per acquisti e cessioni in territorio comunitario	27
---	----

Capitolo II

PROFILI STRUTTURALI DELLE FRODI 'CAROSELLO'	32
--	-----------

2.1. Le frodi IVA e i risvolti economici dei mancati incassi.....	32
---	----

2.2. Caratteristiche delle frodi 'carosello': parti in causa, funzionamento e fondi neri	36
--	----

2.2.1. Sulla differenza con il semplice omesso versamento d'imposta	44
---	----

2.2.2. Varianti alla frode.....	49
---------------------------------	----

2.3. La difficoltà a riconoscere le società interposte	54
--	----

Capitolo III

REAZIONI DI CONTRASTO DELL'ORDINAMENTO: TRA DINIEGO ALLA DETRAZIONE E RESPONSABILITÀ SOLIDALE	59
--	-----------

3.1. Le sentenze della Corte di Giustizia UE sul tema e la necessaria "buona fede" in campo IVA	59
--	----

3.2. Il difficile recepimento della Cassazione e le operazioni soggettivamente inesistenti: i rivolti sul piano tributario di una fattispecie penale	72
---	----

3.3. La diligenza dell'acquirente: tra certezza del diritto e onere della prova in capo al Fisco e al contribuente.....	81
3.3.1. Sulla deducibilità dei costi da operazioni fittizie.....	89
3.4. L' art. 60-bis DPR n. 633/72 e l'introduzione della responsabilità solidale per riaffermare la neutralità del tributo.....	92

Capitolo IV

<i>LE NUOVE FRONTIERE DEL COMMERCIO ONLINE E LE RECENTI STRATEGIE ANTIFRODE.....</i>	99
4.1. L'IVA e la <i>digital economy</i> : Internet e strutture commerciali "opache" sempre più comuni	99
4.2. Cenni alla repressione penale delle fatture soggettivamente inesistenti: la recente Direttiva PIF e la nuova Procura Europea (EPPO).....	104
4.3. Una prima disamina dei meccanismi di cooperazione amministrativa tra gli Stati europei	109
4.4. Fine del regime IVA "transitorio" come sinonimo di un sistema esente dalle frodi: (M)OSS e imponibilità delle operazioni nel Paese di destinazione.....	116
<i>CONCLUSIONI.....</i>	125
<i>BIBLIOGRAFIA.....</i>	131

INTRODUZIONE

«Non c'è nulla di etico nel far prevalere l'interesse dello Stato sui diritti degli individui, i quali vengono coinvolti in una fattispecie fraudolenta cui non hanno concorso sol perché avrebbero dovuto sospettare dell'esistenza di una frode».

ANDREA GIOVANARDI, *Le frodi IVA*, Torino, 2013

Il presente lavoro di tesi si prefigge gli obiettivi di esaminare i profili ricostruttivi del fenomeno delle dirompenti frodi IVA e di *“fare il punto”* sulla materia, in particolare delle cosiddette frodi realizzate con uno schema di tipo *“carosello”*, nella prospettiva del diritto tributario.

Le frodi IVA rappresentano una fattispecie, seppur non recente, tutt'ora in continua crescita a causa della debolezza endemica del sistema applicativo del tributo negli scambi commerciali intracomunitari, la cui non imponibilità della transazione unitamente all'asimmetria tra obbligo di rivalsa e diritto alla detrazione favorisce implicitamente forme di frode transnazionali. Di qui il forte legame tra il diritto interno e sovranazionale che connota il fenomeno in analisi e l'intero elaborato, giacché l'imposta sul valore aggiunto è una risorsa propria dell'Unione europea anche perché viene parzialmente incamerata da questa ai fini della formazione del Bilancio comunitario, e la cui corretta riscossione rientra, quindi, in quelli che sono stati definiti nella più alta categoria degli *“interessi finanziari dell'UE”* da tutelare. La rilevanza comunitaria dell'IVA e la sua conseguente natura *“europea”* (nonostante in prima battuta essa rientri nelle entrate dei bilanci nazionali dei singoli Paesi) è fondamentale per comprendere la posizione preminente dell'Unione e dei suoi organismi giuridici nell'integrazione della disciplina dell'imposta e nella contestuale lotta ai fenomeni fraudolenti.

La frode in campo IVA è da oltre un decennio al centro del dibattito dottrinale e giurisprudenziale per via soprattutto della tendenza registrata dal giudice, chiamato a risolvere la controversia, a *“superare”* lo schema meccanicistico basato sulla riconducibilità del fatto in causa alla fattispecie giuridica che ne regola gli effetti, sulla scorta di un'interpretazione dispositiva che trova fondamento nelle più *“alte”* norme e principi (comunitari nel caso di

specie) che esprimono valori¹. Nel circuito evasivo in oggetto i principi generali enunciati *in primis* dalla Corte di Giustizia europea sono, infatti, frutto di un “*diritto derivato*” non sempre immediatamente desumibile che nasce dalle sentenze interpretative di quest’ultima e penetra, nonostante la natura pregiudiziale delle pronunce, *erga omnes* in tutti gli ordinamenti degli Stati membri. Un operatore economico, sia esso un imprenditore, un commerciante, un professionista o una società, non può, come si vedrà, non tenere debitamente conto anche di suddetti risvolti giuridici nelle proprie quotidiane scelte commerciali.

L’impostazione ricostruita dalla giurisprudenza per regolare il fenomeno delle frodi ha comportato evidenti criticità in ordine all’essenza stessa del tributo in questione, poiché l’IVA nasce allo scopo di incidere unicamente sul consumatore finale e, come ampiamente rinvenibile nel testo, la scelta dell’interprete di attuare un temperamento del suo meccanismo applicativo dettato dalla difesa di interessi fiscali sovranazionali ha creato non poche perplessità. Nelle pagine che seguono si affronteranno nello specifico gli aspetti più delicati della questione: dall’origine del diniego di detrazione dell’imposta al suo rapporto con il principio di fondativo di neutralità del tributo, dalla proporzionalità e ragionevolezza delle pretese del Fisco nei confronti dei contribuenti alla certezza del diritto e al conseguente legittimo affidamento nell’ordinamento per coloro i quali operino sul mercato.

Su quest’ultimo aspetto, in particolare, l’elaborato vuole guidare il lettore verso la comprensione delle giustificazioni poste a base degli strumenti di contrasto del fenomeno, tenendo ben conto del fatto che non bisogna mai dimenticare che, anche se coinvolto in una frode fiscale, un soggetto passivo IVA è innanzitutto un operatore commerciale prima ancora che un contribuente, il quale di riflesso svolge un’attività d’impresa e deve principalmente dedicarsi ad essa e al suo sviluppo. Risulta di primaria importanza iniziare l’analisi da siffatto assunto, poiché per anni la giurisprudenza si è ancorata ad una visione spesso ideologica in cui “*il sospetto è anticamera della verità*”, privilegiando così “*indefiniti doveri di solidarietà a scapito del principio di legalità*”² in capo agli operatori economici stessi.

La trattazione proposta di seguito prende avvio dall’esame dell’imposta sul valore aggiunto, dal suo peculiare funzionamento e dai suoi presupposti impositivi. Nello specifico, viene approfondito il ruolo svolto dal primario istituto della detrazione IVA, il quale orienta tutta la disciplina del tributo e riveste nelle frodi ‘carosello’ una funzione determinante nell’attuazione del circuito evasivo. Attraverso l’inquadramento di suddetta imposta indiretta sui consumi

¹ Così CORDEIRO GUERRA R., *Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2019, p. 265.

² GIOVANARDI A., *Le frodi IVA*, Torino, 2013, p. 75.

viene, inoltre, posto l'accento sulla difficoltà ad avere un sistema realmente armonizzato in assenza di un potere impositivo Unionale in grado di governare il tributo in tutti i suoi aspetti, contribuendo così ad attribuire all'organo giurisprudenziale comunitario il duplice compito di dare significato alle disposizioni e intervenire prontamente nel reprimere un utilizzo distorto delle stesse. Proprio il meccanismo del *reverse charge* degli scambi *intra-Ue*, che individua in capo all'acquirente l'obbligo meramente contabile di iscrivere l'IVA non corrisposta nel registro delle vendite e degli acquisti, è, in questo senso, il terreno sulla quale è proliferato il pericoloso "*mercato delle frodi*".

Nel secondo capitolo viene descritto negli aspetti particolari e sistematici il sistema delle "frodi carosello" perpetrato mediante l'omesso versamento dell'IVA incamerata da soggetti fittizi denominati *missing trader*, i quali nascono allo scopo di evadere l'imposta interponendosi in catene commerciali senza apportare nulla ad esse se non la falsa titolarità nelle fatture verso fornitori e clienti per consentire in capo a quest'ultimo un'illegittima detrazione. Viene dato nel corso della trattazione ampio spazio alle caratteristiche ricorrenti delle cosiddette società "cartiere", la cui individuazione rappresenta uno degli aspetti più critici per l'Amministrazione finanziaria e per gli operatori economici che non vogliono trovarsi invischiati in un secondo momento in un circuito illecito, e, a tal riguardo, viene posto l'accento su un recente studio di Banca d'Italia che propone un indicatore bilancistico in grado potenzialmente di scovarle e agire in fase preventiva nella repressione delle frodi. Si è, infine, dato atto essere la trasversalità del fenomeno e il suo travalicare i confini nazionali a rappresentare il problema maggiormente sentito dalle Istituzioni comunitarie e dagli Stati membri, i quali sono stati in un primo momento del tutto inerti nel contrastarlo con gli ordinari strumenti normativi e sono costretti ancora oggi a subire ingenti perdite sul piano fiscale, oltre ad assistere ad una concorrenza sleale a vantaggio degli evasori.

Il cuore del lavoro di tesi è rappresentato dal terzo capitolo, nel quale si evidenzia come la fattispecie in oggetto abbia dissesato e squilibrato l'ordinamento giuridico tributario e le sue granitiche certezze come conseguenza delle scelte impiegate dal Fisco nazionale per recuperare l'IVA evasa. Partendo dal presupposto che il diritto comunitario è un diritto prevalentemente giurisprudenziale, è stata accuratamente vagliata la giurisprudenza della Corte di Giustizia sul tema, assistendo ad un progressivo approdo verso un implicito dovere prescritto nei confronti di tutti gli operatori economici di sorvegliarsi reciprocamente nell'interesse più alto del Mercato comune e dell'Erario nazionale. È in seno ad essa che nasce così un concetto di rilevanza sostanziale della comprensione delle frodi IVA fin qui sconosciuto nel comparto del diritto tributario: lo stato psicologico del contribuente. Solo la "*buona fede*", infatti, nella descrizione che ne verrà data, permetterà all'acquirente di essere considerato estraneo ad una frode, la cui

partecipazione, al contrario, comporta sempre il disconoscimento della detrazione anche verso coloro che “*sapevano o avrebbero potuto sapere*” di essere parte di essa. Sulla base di queste innovative conclusioni ci si è soffermati in particolare sull’onere della prova, ovvero su chi e su come si possa dimostrare in giudizio le proprie ragioni, in considerazione del fatto che per anni l’accoglimento delle istanze erariali su quelle del contribuente è stato pressoché totale. In particolare, si è data menzione del complesso dialogo tra Corti nel recepimento domestico dei risultati interpretativi giurisprudenziali del fenomeno, poiché la peculiarità del “*caso italiano*” è stata quella di dover ricondurre la fattispecie alla categoria penale delle operazioni soggettivamente inesistenti, comportando per la Cassazione un notevole sforzo nel recepire elementi soggettivi quali la “consapevolezza” e l’“*ignoranza colpevole*” ai quali affiancare i già presenti concetti giuridici dell’inerenza e afferenza dell’acquisto.

Da ultimo, nel quarto capitolo verranno trattati gli scenari futuri che presumibilmente interesseranno le frodi IVA, in un contesto sempre più globalizzato e dematerializzato fatto di strutture societarie opache celate spesso e volentieri dietro piattaforme di commercio *online*, nel quale non si può pretendere dal contribuente una verifica fiscale al pari di un fornitore “fisico” per la natura stessa del mezzo attraverso la quale la transazione si è conclusa. Oltre a menzionare i moderni strumenti cooperativi intraunionali e gli indirizzi comunitari repressivi della fattispecie in campo penale, il futuro delle “frodi carosello” si vedrà qui essere indiscutibilmente legato alla costituzione di un sistema IVA definitivo impermeabile all’evasione. Sebbene, infatti, l’integrazione fiscale europea risulti difficile per diverse ragioni, in fattispecie come quella in esame appare più che mai un requisito cardine per una corretta gestione e repressione del fenomeno stesso. Il sistema (M)OSS descritto in quest’ultima parte del lavoro, in questo senso, è uno degli esempi più stimolanti degli ultimi anni in termini di riscossione europea del tributo e coordinazione intraunionale per la repressione di illeciti fiscali.

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

SOMMARIO: 1.1. L'IVA: l'imposta europea sui consumi. – 1.1.1. Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione del diritto comunitario. - 1.2. I presupposti impositivi. – 1.3. Il reverse charge per acquisti e cessioni in territorio comunitario.

1.1. L'IVA: l'imposta europea sui consumi

L'IVA, o imposta sul valore aggiunto, è un tributo di matrice europea istituito nel nostro ordinamento con lo scopo di armonizzare a livello comunitario le imposte già presenti in ciascun Stato membro sulla cifra di affari³. Nel Trattato istitutivo della Comunità Europea viene espressamente sottoscritto che, allo scopo di favorire l'unione economica nel mercato comune e promuovere una sana concorrenza al suo interno, le legislazioni interne avrebbero dovuto applicare un sistema impositivo sugli scambi commerciali condiviso, con l'obiettivo di non ostacolare la libera circolazione di merci e servizi nello spazio commerciale europeo⁴.

Questa auspicata "armonizzazione" legislativa fu concretizzata con la prima e la seconda Direttiva del Consiglio della CEE dell'11 aprile 1967, n. 227/67 e n. 228/67, che per la prima volta delinearono le principali caratteristiche del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto da adottare da parte singoli Stati. L'assunto fondamentale su cui si basavano era quello di cambiare il paradigma delle imposte sugli affari, sterilizzando gli effetti dannosi per la libera concorrenza di imposte "cumulative a cascata" che avrebbero discriminato i beni provenienti dall'estero da quelli commercializzati all'interno degli Stati. Il sistema immaginato dalla CEE prevedeva, quindi, una nuova imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al

³ Sulle implicazioni teoriche del concetto di armonizzazione fiscale, con specifico riferimento alla disciplina comunitaria del tributo sul valore aggiunto si v. COMELLI A., *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva*, in Dir. prat. trib., n. 5/1998, p. 1590-1616.

⁴ Così CENTORE P., *Per l'IVA europea una graduale armonizzazione delle aliquote*, Corr. trib., n. 46/1992, p. 3303.

prezzo dei beni e dei servizi che si spingesse fino a comprendere tutti gli stadi del commercio fino ad arrivare a quello al minuto diretto al consumatore finale.

In ogni fase antecedente quella *business to consumer*, l'imposta va in definitiva applicata sul prezzo da ogni operatore economico, ed è esigibile allo stesso "previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo"⁵. Sulla base di questi principi, l'IVA assume i connotati di imposta plurifase sui consumi non cumulativa con pagamenti frazionati⁶.

L'imposta viene applicata con aliquote proporzionali discrezionali da parte dei singoli Paesi⁷ sul prezzo di vendita di beni e di servizi, ed è esigibile per "masse di operazioni", non essendo materialmente efficiente lo scomputo e il versamento analitico per ogni singola transazione che avviene sul mercato.

In Italia, l'imposta sul valore aggiunto così concepita è stata recepita con il DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che ha sostituito dal 1° gennaio 1973 la sua omologa IGE, o imposta generale sull'entrata, proprio per la sua natura di imposta cumulativa e per questo anticoncorrenziale, non potendo scomputare, come invece avviene nell'IVA, l'imposta già versata nelle fasi a monte del ciclo economico.

Il 1° gennaio 1973, momento dell'entrata in vigore dell'imposta, l'aliquota IVA ammontava al 12% (come risulta nella Gazzetta ufficiale del 16 ottobre 1971, n. 263, e in quella dell'11 novembre 1972, n. 292). Solo successivamente, vi è stato un graduale incremento della stessa, giungendo oggi alla misura del 22%, come stabilito con la Legge di stabilità 2013 (approvata il 24 dicembre 2012 con la legge n. 302)⁸.

In questi 50 anni di vita il testo ha subito molteplici e consistenti modifiche, da prima per recepire la sesta Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, e tutte le successive, fino ad arrivare alla Direttiva n. 2006/112 (la cosiddetta "Direttiva IVA") che ha dettato in modo organico la disciplina della materia in 414 articoli "rifondendo" le precedenti direttive e

⁵ Art. 2 Direttiva (UE) 227/1967.

⁶ Tale inquadramento del tributo non è stato, invero, da subito riconosciuto unitariamente dalla dottrina, la quale si è in origine interrogata sulla possibilità che l'IVA avesse altri presupposti impliciti rispetto al consumo. Sul tema cfr. ampiamente PRIVITERA C., *La determinazione del presupposto dell'IVA quale fattore pregiudiziale per la sua corretta applicazione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2011, p. 70-110.

Si sottolinea che, inoltre, la riscossione frazionata del tributo assume carattere fondamentale dello stesso, così SANTACROCE B., *Un regime definitivo antifrode*, in *Dialoghi trib.*, 2010, p. 423.

⁷ Nei limiti sanciti dell'ordinamento comunitario che, ad esempio, impone un'aliquota minima del 15% sui consumi generici.

⁸ È rimasta stabile, invece, l'aliquota del 4% prevista per i prodotti di prima necessità e l'aliquota del 10% per i beni e i prodotti turistici, per alcuni articoli alimentari e per altri casi particolari.

che è stata, comunque, anch'essa oggetto di successive ulteriori modifiche e integrazioni anche recenti⁹.

Alcuni autori¹⁰, a seguito dell'entrata in vigore delle direttive, si sono da subito interrogati sulla costituzionalità di siffatto tributo, dal momento che l'applicazione nel contesto nazionale di una imposta europea deve trovare uno spazio giuridico in grado di non alterare i già consolidati principi cardine del nostro quadro impositivo. È opinione assolutamente prevalente¹¹ che questo “*sistema comune*” non è, invero, in contrasto con il principio di tassazione secondo capacità contributiva sancito dall'art. 53 della nostra Costituzione, dal momento che il consumo è un indicatore, seppur indiretto, di manifestazione di ricchezza e come tale può essere, a determinati presupposti, assoggettato ad imposizione. A differenza del patrimonio e del reddito, inoltre, il consumo come indicatore “*di forza economica*” si qualifica sempre come “attuale”, in quanto la capacità di spesa è sicuramente presente nel momento in cui si effettua uno scambio commerciale; e come “effettivo”, poiché per sua natura è un indice concreto e monetariamente quantificabile rapportandolo al valore dato alla transazione avvenuta¹².

Inoltre, il singolare meccanismo di funzionamento dell'IVA per cui è prevista la commisurazione dell'imponibile al prezzo “finale” del bene o del servizio (art. 2 della prima direttiva CEE) non è in contrasto con il fatto che non sia solo l'operatore economico che si interfaccia con il cliente finale a dover corrispondere l'imposta, ma che suddetto obbligo faccia capo frazionatamente a tutti gli operatori che si susseguono nel ciclo di produzione e distribuzione. A ben vedere, infatti, tali soggetti si limitano soltanto ad “anticipare” all'Erario per conto del consumatore (vero contribuente IVA) in maniera temporanea una quota parte dell'imposta facente capo al consumatore stesso¹³.

Nel meccanismo di funzionamento del tributo si avvicendano due figure fondamentali: i contribuenti “di fatto” e i contribuenti “di diritto”¹⁴. Quest'ultimi sono i menzionati operatori economici, che traslano l'imposta nella fase successiva del ciclo commerciale fino ad arrivare

⁹ Tra le ultime, a titolo d'esempio, la Direttiva (UE) 2021/1159 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le esenzioni temporanee applicabili alle importazioni e a talune forniture in risposta alla pandemia di COVID-19.

¹⁰ Senza pretese di esaustività si veda MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 197.

¹¹ Così GALLO F., *F. Maffezzoni e l'IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2009, p. 1259.

¹² Sulle caratteristiche di effettività e attualità degli indicatori di capacità contributiva v. BEGHIN M., *Diritto tributario*, Milano, 2020, p. 29 e ss.

¹³ PRIVITERA C., *op. cit.*, p. 71, il quale sottolinea che le erogazioni operate nei circuiti produttivi, potendo essere poi recuperate, non hanno natura di imposta, poiché queste devono essere versate a titolo definitivo.

¹⁴ FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, 1972, I, p. 732.

ai reali contribuenti, ovvero quelli che tramite il consumo finale, e senza ulteriori passaggi nella catena di compra-vendita, manifestano indirettamente una ricchezza tassabile¹⁵. Per quelli che si vedrà essere i “soggetti passivi”, ovvero gli operatori economici rilevanti ai fini della disciplina, l’IVA rimane neutrale, gravando soltanto nell’ultimo anello del commercio, ovvero per chi riceve in modo definitivo il prodotto, non acquistando per rivendere o beneficia in prima persona della prestazione¹⁶. Per via del suo carattere transitorio e per il fatto che, come si è avuto modo di argomentare, il contribuente “di diritto” non è realmente inciso dal tributo, si parla dell’IVA come di una “partita di giro” per i soggetti passivi, con i relativi effetti anche contabili che questo comporta¹⁷.

Ai fini dell’elaborato è importante sottolineare che il carattere neutrale dell’IVA per gli operatori economici è evidentemente lapalissiano in questo sistema, in quanto essi: recuperano l’imposta assolta sugli acquisti, acquisendo un credito verso lo Stato dall’operazione, e recuperano l’imposta dovuta allo stesso esercitando la rivalsa economica sui clienti. La conseguenza è quella di rendere del tutto indifferente il tributo in questione dal ciclo produttivo e distributivo del bene o del servizio.

Per garantire stabilmente la neutralità del tributo per i soggetti passivi, nella legislazione italiana si fa riferimento agli istituti della rivalsa e della detrazione: il primo sotto la veste di obbligo¹⁸ e il secondo sotto forma di diritto¹⁹. Il meccanismo così creato è ispirato unicamente a motivi di tecnica fiscale ed ha il fine ultimo di mantenere l’imposta neutrale per gli operatori economici²⁰. In questo sistema, la tassazione colpisce l’incremento del valore che un bene subisce nelle fasi della produzione e del commercio, ed è lo stesso contribuente “di diritto” a dover versare allo Stato l’imposta traslata sui propri clienti tramite la rivalsa sul prezzo loro

¹⁵ Scrive SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., n. 1/1993, p. 1297: “I soggetti che manifestano la capacità contributiva sono invece i contribuenti di fatto, coloro che, per effetto della traslazione giuridica, vengono a sopportare l’onere economico del tributo”.

¹⁶ Precisa BEGHIN M., *Diritto tributario, cit.*, p. 654, la natura “tendenziale” del principio di neutralità, dal momento che nella realtà accade non infrequentemente di imbattersi in disposizioni che sanciscono l’indetraibilità dell’IVA assolta su determinati acquisti. Ad esempio, per i beni considerati ad uso promiscuo (tra cui ad es. auto e telefonini) o per i soggetti che effettuano operazioni attive esenti e per i quali la legge non consente di detrarre l’imposta sulle operazioni passive. Della stessa opinione SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1993, I, p. 1287.

¹⁷ La contabilizzazione degli scambi assoggettati ad IVA deve essere annotata in appositi registri obbligatori per legge: il registro delle vendite (ex art. 23 DPR n. 633/1972) per le operazioni attive e il registro delle vendite (ex art. 25) per le operazioni passive. Si rimanda a CENTORE P., *Attuata l’armonizzazione dell’IVA europea*, Corr. trib., n. 3/1993, p. 147.

¹⁸ Si v. COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell’imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 655; il quale sottolinea l’importanza dell’istituto della rivalsa (non mera facoltà ma obbligo) in ordine alla corretta individuazione dell’“indice di attitudine contributiva” da colpire.

¹⁹ GREGGI M., *Il principio di inerenza nel sistema d’imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013, p. 37 e ss.

²⁰ DE MITA E., *Principi di Diritto tributario*, Milano, 2004, p. 376. Benché il risultato prefissato dal meccanismo venga effettivamente raggiunto, il funzionamento viene definito “piuttosto complicato” da rilevante parte della dottrina, soprattutto per gli operatori economici che si trovano coinvolti tramite gli obblighi “nel mezzo”. A titolo d’esempio si v. DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell’inversione contabile nell’IVA*, in Corr. trib., n. 7/2010, p. 508.

applicato (per questo l'IVA fa parte, assieme alle accise e all'imposta di registro, della famiglia delle imposte cosiddette "indirette" e per questo si parla di tassazione del "valore aggiunto"²¹), detraendo in un secondo momento da tale importo in sede di liquidazione del tributo l'imposta che a lui stesso è stata addebitata a monte dai fornitori. Contrariamente, il contribuente "di fatto", il consumatore finale, vedrà su di lui esercitata la rivalsa in modo definitivo, non potendo detrarre nulla e rimanendo così inciso in modo permanente proprio in occasione dell'applicazione del prezzo²². Se non vi fosse, infatti, la possibilità di detrarre per colui che si qualifica come soggetto passivo, quest'ultimo si troverebbe a dover considerare l'IVA pagata ai fornitori come un costo per la sua attività con importanti conseguenze sul sistema economico complessivo, perdendo anche così il profilo neutrale dell'imposta²³.

Esiste, inoltre, un profilo di "afferenza" dell'imposta sui consumi sancito dall'art. 19, comma 2, DPR n. 633/1972, secondo cui *"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto od alla importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o, comunque, non soggette ad imposte"*²⁴. Ne emerge che il nostro sistema fa dipendere il diritto alla detrazione dalla destinazione del bene o servizio acquistato, ovvero dal fatto che le operazioni "a valle", aventi ad oggetto tali beni o servizi, siano anch'esse imponibili.

In generale, quindi, la destinazione dei beni o dei servizi acquistati al compimento di operazioni esclusivamente non soggette a IVA determina l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli

²¹ LUPU R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica.*, nona ed., Giuffrè Editore, 2007, pag. 252, chiarisce il concetto di "valore aggiunto" ai fini della tassazione: *"L'espressione "valore aggiunto" non si riferisce quindi al "valore aggiunto" come dato di contabilità nazionale, aggregato macroeconomico, bensì si riferisce alla "misurazione della capacità economica individuale" manifestata dai consumatori e tassata attraverso i loro fornitori "al netto" delle precedenti applicazioni dell'imposta nei rapporti tra operatori economici. Il "valore aggiunto" nell'IVA non è quindi aggiunto rispetto all'utilizzo di determinati fattori produttivi, bensì rispetto alle precedenti applicazioni del medesimo tributo"*. Evidenzia PRIVITERA C., op. cit., p. 107, che non bisogna confondere il *nomen* che il tributo in esame ha acquisito, ovvero imposta sul "valore aggiunto", con la portata sostanziale dell'imposta, la quale prescinde dall'aspetto prettamente procedimentale attraverso cui essa è versata dagli operatori economici e si concretizza nel consumo come unico presupposto impositivo.

²² Così SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 1327. Ben riassume il ruolo dell'istituto RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 79: *"La rivalsa assume rilevanza giuridica ed ha una sua precisa funzione ai fini dell'individuazione del presupposto dell'iva, in quanto essa, nella doverosità che la contraddistingue, (...) realizza il trasferimento del tributo sul soggetto che, utilizzando il bene per il consumo, manifesta la capacità contributiva colpita dall'imposta. La rivalsa, in sostanza, penetra all'interno del rapporto tributario"*.

²³ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, p. 733, il quale definisce la detrazione come *"una scelta di politica tributaria diretta a consentire la detassazione degli scambi intercorsi nel ciclo produttivo e distributivo"*. Questa considerazione è particolarmente importante alla luce della fattispecie del *"diniego di detrazione"* così come descritta nel capitolo III, dal momento che *"la negazione della detrazione comporterebbe che l'operazione non sarebbe più rapportata alla capacità contributiva, con la conseguente incostituzionalità della norma"* (così PRIVITERA C., *La determinazione del presupposto dell'IVA quale fattore pregiudiziale per la sua corretta applicazione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2011, p. 85).

²⁴ Si noti come per le imprese le operazioni esenti rappresentino uno "svantaggio", in quanto all'effettuazione delle stesse corrisponde l'indetraibilità delle spese sostenute a monte, rendendo così l'imposta non più neutrale ma un vero e proprio costo. Cfr. CENTORE P.-SUTICH T., *Organismi di carattere sociale ed esenzione IVA: una falsa armonizzazione*, in *Corr. trib.*, n. 18/2015, p. 1388.

acquisti, così come, alla medesima destinazione in operazioni totalmente imponibili, corrisponde l'integrale detraibilità del tributo.

Dalle considerazioni fin qui esposte ne risulta che nel sistema impositivo IVA si ha che l'operatore economico nello svolgere i suoi affari è contemporaneamente: debitore verso lo Stato ma creditore verso i cessionari (nelle operazioni imponibili attive) e creditore verso lo Stato ma debitore verso i fornitori (nelle operazioni imponibili passive). Come già menzionato, è proprio in sede di liquidazione dell'imposta che queste due partite andranno a compensarsi a vicenda, generando una posizione netta di periodo verso l'Erario calcolata per masse.

Nella pratica aziendale quotidiana l'IVA per essere versata richiede la presentazione del modello F24 con cadenza mensile o trimestrale a seconda del volume d'affari dell'azienda stessa, dove con l'espressione "volume d'affari" si fa riferimento all'"*ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione (dal contribuente) con riferimento ad un anno solare*" (art. 20, D.P.R. n. 633/72)²⁵.

1.1.1. Il ruolo della Corte di Giustizia nell'interpretazione del diritto comunitario

Il carattere comunitario del tributo in questione merita ai fini della trattazione particolare attenzione, dal momento che si connette al ruolo rivestito della Corte di Giustizia della Comunità europea, la quale è competente in tema di interpretazione in via pregiudiziale dei precetti contenuti nelle direttive in tema IVA²⁶. Nel nostro ordinamento, infatti, vige il primato del diritto comunitario su quello nazionale (la c.d. "preminenza")²⁷, secondo quanto previsto dagli articoli 11 e 117, primo comma, della Costituzione italiana attraverso i quali la Costituente ha scelto di cedere sovranità al legislatore europeo affinché si perseguisse l'originale schema di Stati confederati.

Primario compito di quest'organo giurisdizionale europeo è quello di evitare che ogni Stato membro interpreti e applichi il Diritto dell'Unione in modo difforme ed assicurare, quindi, lo stesso giudizio per la stessa circostanza in tutto il territorio comunitario. Per fare ciò, la Corte di Giustizia si pronuncia su controversie nelle quali possono essere parti in causa gli Stati, le

²⁵ In caso di liquidazione mensile, il versamento va effettuato entro il giorno 16 del mese successivo; in caso di liquidazione IVA trimestrale, entro il 16 maggio per il primo trimestre, entro il 20 agosto per il secondo trimestre, entro il 16 novembre per il terzo trimestre e, infine, entro il 16 marzo per il quarto trimestre (in occasione della dichiarazione IVA annuale).

²⁶ Le direttive hanno efficacia "*vincolante, diretta e prevalente*" sull'ordinamento nazionale e nel rapporto tra fonti del diritto vige il principio di "*disapplicazione della norma interna contrastante*" pur nella piena autonomia dell'ordinamento statale rispetto a quello comunitario (Corte Cost. sent. n. 170/1984).

²⁷ Affermato per la prima volta nella celebre sentenza del 15 luglio 1964, *Costa c. Enel*.

istituzioni europee, le imprese ed i privati²⁸. Si tratta di interpretazione pregiudiziale, non risolvendo infatti la sentenza la controversia nazionale, ma cooperando con il giudice domestico affinché questo formuli un giudizio in linea con il corretto significato del dettato normativo²⁹.

Il ruolo della Corte di Giustizia è molto diverso dalle corti interne, dal momento che non è deputata alla sola interpretazione delle norme sovranazionali (di cui ha l'esclusività poiché, di fatto, è più incisiva dell'interpretazione del giudice domestico che si ritrovi a dover applicarle), ma ha un ruolo ancor più rilevante e preponderante in ottica costitutiva stessa del diritto comunitario³⁰. Diversamente dalla nostra Suprema Corte di Cassazione, infatti, dei cui giudizi i giudici delle fasi precedenti possono discostarsi (poiché non sussiste, come nei sistemi di *civil law*, la "forza vincolante" delle pronunce), le sentenze interpretative della Corte UE sono rivolte ad una pluralità di attori comunitari, non solo al giudice di rinvio, e costituiscono diretta integrazione del sistema giuridico stesso.

Tuttavia, non bisogna comunque dimenticare che per giungere agli scopi di armonizzazione ella preposti necessita di mezzi la cui disponibilità rimane quella tipica di un organo giurisdizionale, ovvero le sentenze³¹, e per argomentarle la Corte prende a riferimento le proprie pronunce passate al fine di assicurare coerenza e linearità allo sviluppo della propria giurisprudenza, visto l'ingente "peso" che questa ha negli ordinamenti interni.

Alla Corte si attribuisce la nascita di un diritto non scritto di natura giurisprudenziale, dal momento che svolge un ruolo propulsore nel diritto fiscale sovranazionale grazie soprattutto alle qui citate "sentenze interpretative". Quest'ultimo è, infatti, lo "strumento" principale d'intervento e di affermazione comunitaria all'interno del sistema tributario nazionale, in grado di offrire chiavi di lettura funzionali alla comprensione sistema impositivo. Negli anni le sentenze hanno svolto un lavoro di espansione del significato e degli effetti di alcuni articoli dei Trattati istitutivi, oltre che delle direttive, poiché le norme nazionali in materia di IVA sono disposizioni di implementazione di legislazione comunitaria e, quindi, l'interprete europeo ha un ruolo essenziale nel dare forma e significato ai principi che regolano la materia, anche allo scopo già ribadito di parificare gli stessi per tutti gli Stati membri (l'IVA, infatti, anche se è

²⁸ È alle sentenze della Corte, in virtù dell'art. 267, par. 1, lettera a), TFUE, che è affidato il compito di interpretare il diritto comunitario.

²⁹ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit. p. 64.

³⁰ D'ANGELO G., *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, Aracne Editrice, Roma, 2010, p. 66 sul tema scrive che "il ruolo da assegnare alla Corte di giustizia in materia fiscale è di tipo ordinamentale, e quindi fisiologicamente connotato all'architettura istituzionale comunitaria".

³¹ Il cui contenuto, secondo alcuna dottrina, può essere addirittura definito "normativo", dal momento che "partecipa alla formazione del diritto"; così KUTSCHER H., *Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice*, in Riv. Dir. Eur., 1976, p. 291.

armonizzata a livello europeo è suscettibile di differenziazioni rilevanti date dalla diversa trasposizione interna di ogni Paese).

Il primato dell'interpretazione della Corte di Giustizia ha portato in dottrina a parlare di "*funzione creatrice*" del diritto realizzata dalla giurisprudenza comunitaria, potendosi dedurre da siffatta conclusione che più il testo su cui è chiamata ad interpretare è ampio e vago, più saranno presenti sentenze "creatrici"³². Nel caso dell'imposizione indiretta, invero, il dettato normativo è assai ampio e ben dettagliato ma la Corte ha ritenuto indispensabile affiancarlo a più astratti principi desumibili dal testo stesso, i quali costituiscono concetti determinanti nell'interpretazione della disciplina in grado di superare categorie del diritto interno.

La dottrina nazionale, in particolare, ha da sempre posto scarsa attenzione nel considerare la Corte UE alla stregua di una fonte del diritto dovuta alla dimensione comunitaria del tributo³³, giacché essa, a differenza del giudice nazionale che interpreta e applica la disposizione, interpreta il diritto comunitario al pari di una vera e propria fonte dello stesso, lasciando di conseguenza alle Corti interne uno "*spazio di manovra*" più o meno ampio e l'effettiva concretizzazione in chiave di diritto positivo di quanto interpretato.

In questo contesto i giudici nazionali si sono trovati da subito in grande difficoltà a far conciliare l'esistenza di disposizioni domestiche in settori completamente disciplinati dal diritto europeo come l'IVA³⁴, dal momento che questi dovrebbero interpretare le stesse non tanto secondo il dato formale, ma secondo lo scopo che esse intendono perseguire in accordo con l'ordinamento comunitario e sulla base del ruolo di "*garante dell'attribuzione di significato uniforme alle disposizioni di diritto comunitario*" rivestito dalla Corte di Giustizia³⁵.

Appurata la rilevanza di quest'organo, risulta fin da subito essenziale riportare brevemente i principi comunitari "generali" più volte richiamati dalla stessa Corte nelle sue sentenze e che la stessa cita nella risoluzione delle controversie che gli Stati membri le sottopongono. Il giudice europeo ha, infatti, dimostrato più volte di voler intervenire anche rispetto al significato e ai limiti delle diverse formalità applicative, integrando egli stesso il dettato normativo invocando

³² BORIA P., *Diritto tributario Europeo*, Giuffrè, 2010, p. 102-103.

³³ COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 283 ss.

³⁴ Si avrà modo di darne conto nel corso del presente lavoro anche in tema di frodi intracomunitarie, cfr. cap. III par. 2.

³⁵ D'ANGELO G., op. cit., p. 65. L'autore sottolinea, inoltre, che l'obbligo di agire facendo propria l'interpretazione comunitaria non grava solo sul giudice nazionale, ma anche per tutti gli organi amministrativi, tra cui la stessa Amministrazione fiscale.

concetti trasversali “più alti” da tenere ben presenti quando ci si interfaccia con il diritto sovranazionale. Tra di essi troviamo³⁶:

- Certezza del diritto. I soggetti passivi non si devono trovare in una situazione di perimetrazione indefinita rispetto a diritti e obblighi nei confronti dell’Amministrazione finanziaria;

- Discriminazione. Tutti i soggetti passivi nei diversi territori degli Stati membri devono poter godere degli stessi benefici senza alcuna differenza dovuta a legislazioni nazionali;

- Effettività. Le norme dei singoli paesi non devono eccessivamente rendere oneroso l’esercizio di un determinato obbligo o diritto, come possono essere la rivalsa e la detrazione;

- Equivalenza. Deve esserci omogeneità tra i principi e i diritti in materia di IVA nel diritto comunitario e il diritto interno;

- Legittimo affidamento. L’ordinamento europeo si propone di proteggere diritti già acquisiti nonché le legittime aspettative basate sulla legislazione nazionale vigente, tutelando, inoltre, il soggetto che agisca in buona fede difendendo i suoi rapporti con l’Amministrazione fiscale;

- Parità di trattamento. Le formalità che riguardano l’IVA devono essere giustificate dall’assicurare l’esatta riscossione e devono essere analoghe sia per le operazioni interne che per quelle esterne tra Stati membri;

- Proporzionalità. Le disposizioni e il loro significato, in particolare per quanto riguarda gli obblighi imposti, devono essere adeguati alla natura dell’imposta, alle sue finalità e all’obiettivo che la legge si pone.

- Uguaglianza. Le posizioni giuridiche del soggetto passivo e dell’Amministrazione finanziaria devono essere paritetiche senza che l’uno sia in alcun modo avvantaggiato sull’altro.

A partire proprio dai suddetti principi verrà in seguito affrontata la complessa e annosa questione delle frodi IVA di tipo ‘carosello’, fattispecie che per sua natura obbliga ad una attenta riflessione alla luce proprio dello Stato di diritto che regola, o dovrebbe regolare, l’Unione europea³⁷.

³⁶ I principi stilati dalla Corte permettono la ricostruzione del tributo e la sua sistematizzazione all’interno di un sistema comunitario in modo ordinato e coerente, oltre a delineare i profili dell’imposta alla luce delle direttive. Nel testo sono elencati e riassunti da PORTALE R.–PORTALE A., *IVA - imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2020, p. 9.

³⁷ Sulle evidenti criticità riscontrate nel contrapporre suddetti principi e le effettive pronunce giurisprudenziali europee, ma soprattutto nazionali, rispetto al tema oggetto del presente lavoro, si veda a titolo d’esempio il par. n. 7 (p. 1075-1077) di DEGANI G. E., *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 4/2018.

1.2. I presupposti impositivi

Il DPR n. 633/1972 istitutivo dell'IVA non delinea nello specifico l'imposta ma ne marca l'ambito di applicazione individuando tre requisiti essenziali che disciplinano il tributo: soggettivo, oggettivo e territoriale. L'art. 1, alla base della normativa, li esplicita così: *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*.

A questi, potrebbe tranquillamente essere affiancato anche un quarto requisito “temporale”, ovvero la chiara definizione del momento in cui le operazioni di specie si considerano effettuate *ex lege*: istante rilevante poiché l'imposta in questione diviene esigibile³⁸.

Tutti i presupposti devono necessariamente essere presenti insieme e contemporaneamente affinché si ricada nell'ambito di applicazione dell'IVA. Se risulta assente anche uno solo di essi si ha a che fare con un'operazione *“fuori dal campo IVA”* e come tale non assoggettata generalmente ad alcun obbligo³⁹.

Prima di passare all'analisi dei richiamati requisiti IVA, ai fini della piena comprensione delle disposizioni, è utile riassumere concettualmente le categorie di possibili operazioni che sono alla base dell'imposta:

- Operazioni imponibili. Lo sono tutte le operazioni per le quali la legge presuppone l'applicazione dell'IVA, potendo integrare i presupposti di cui all'art. 1.
- Operazioni non imponibili. Le operazioni non imponibili comprendono le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei rapporti con l'estero che si prevede, quindi, verranno tassate sul consumo in altro Stato⁴⁰. Si tratta in particolare di: esportazioni, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, cessioni intracomunitarie etc.
- Operazioni esenti (art. 10). Lo sono alcune operazioni, per lo più prestazioni di servizi (es. prestazioni medico-sanitarie o didattiche), che per ragioni di politica economica, utilità sociale o culturale, o per motivi di ordine pratico sono esenti dall'IVA. Dal momento che se si consentisse a monte la detrazione tali operazioni verrebbero del tutto detassate, in presenza di attività esenti resa da operatori economici, la direttiva UE nega la detrazione o ne limita il diritto. Così facendo, gli unici a beneficiare dell'esenzione sono i consumatori finali (anche se

³⁸ Secondo gli artt. 167 e 179, primo comma, della direttiva 2006/112, il diritto alla detrazione dell'IVA si esercita, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui tale diritto è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.

³⁹ Ad eccezione delle operazioni territorialmente soggette ad IVA in un altro Stato membro o non soggette ad imposta nell'UE *ex art. 2 comma 6-bis*.

⁴⁰ Si evita così una doppia imposizione che graverebbe nel caso in cui si applicasse l'IVA sul Paesi di origine e di destinazione, luogo in cui effettivamente avverrà il consumo.

non è sempre vero a causa del “*ribaltamento occulto*” che potrebbe verificarsi trasladando il “costo” dell’imposta a carico delle imprese)⁴¹.

- Operazioni escluse (art.15). L’IVA è esclusa nelle operazioni in cui viene accertata la mancanza dei presupposti soggettivo e oggettivo, oppure di entrambi. Per loro natura rimangono fuori dallo spettro dell’imposta non facendo sorgere alcun obbligo formale e sostanziale collegato. Non rientrano nel volume di affari complessivo e la detrazione segue la medesima disciplina delle operazioni a cui si riferiscono. Lo sono, ad esempio, le cessioni d’azienda tra imprenditori, dove l’operazione è manchevole della qualifica di “consumatore” per il cessionario, o le anticipazioni eventualmente fatte in nome e per conto della controparte.

Preme ora analizzare i già menzionati presupposti impositivi partendo dal piano oggettivo, dove la disciplina dell’imposta sul valore aggiunto prende a riferimento “*le cessioni di beni o prestazioni di servizi*” effettuate “*a titolo oneroso*” (artt. 2 e 3 DPR 633/1972).

L’onerosità dello scambio è tratto necessario, non potendosi in via generale dire rientranti sul piano in questione le cessioni a titolo gratuito e le donazioni. In particolare, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, ogni qual volta esiste un nesso logico tra l’operazione economica ed il controvalore pecuniario a tal fine ricevuto nell’ambito di uno scambio, il corrispettivo realmente ricevuto costituisce base imponibile su cui applicare il tributo⁴².

Per quanto concerne nello specifico le cessioni di beni (art. 2), queste si considerano tali se, oltre ad un atto a titolo oneroso, è presente il trasferimento tramite tale atto tassato del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni di ogni genere in oggetto.

Sebbene questo presupposto sembri ricalcare la nozione di contratto di vendita contenuta nell’art. 1470 del Codice civile, “*l’acquisizione di beni*” può effettuarsi anche con negozi giuridici differenti, come ad esempio: contratti di appalto, opera e simili; ovvero anche con contratti di locazione finanziaria (cosiddetti *leasing*) dove si attribuisce la disponibilità di un bene al pari di un acquisto ordinario⁴³.

L’art. 2, al secondo comma, oltre ad integrare tale presupposto sostanziale, enuncia una serie di operazioni che, pur non rispettando i requisiti oggettivi sopra richiamati, sono per il legislatore comunque considerate cessioni agli effetti della disciplina IVA, essendo ad esse equiparabili. In questa categoria vi rientrano le vendite con riserva di proprietà di cui all’art.

⁴¹ Cfr. CENTORE P.-SUTICH T., *Organismi di carattere sociale ed esenzione IVA: una falsa armonizzazione*, in Corr. trib., n. 18/2015, p. 1388. Inoltre, particolarmente degno di nota è il meccanismo del *pro-rata* per quei soggetti che a valle effettuano sia operazioni esenti che imponibile e che, quindi, calcolano solo una quota percentuale di IVA detraibile sugli acquisti effettuati, poiché, si ricorda, la detrazione è ammessa se e “nella misura in cui” gli acquisti di beni e di servizi sono concorrenti alla produzione “a valle” di operazioni imponibili (art. 19 DPR 633/1972).

⁴² ROCCATAGLIATA F.-VALENTE M. G., *Fiscalità comunitaria*, in Dir. prat. trib. int., n. 2/2015, p. 934-935.

⁴³ Circolare ministeriale 13 giugno 1980, n. 26, parte 5.

1523 C.c. in cui, nonostante il perfezionamento del contratto e il trasferimento definitivo del diritto di proprietà avvenga al pagamento dell'ultima rata, vengono fin dal principio considerate cessioni di beni ai fini IVA.

Vi è poi la casistica normata dell'autoconsumo dei beni acquistati nell'esercizio d'impresa, dove quest'ultimi anziché rientrare nel circuito economico e giungere nelle mani del consumatore finale, vengono prelevati per essere utilizzati ad altri scopi personali ed estranei il loro originale fine (tanto che a monte l'IVA su questi beni è stata versata e verrà detratta senza però l'esercizio a valle della rivalsa, non ravvisando il profilo di onerosità della cessione). L'autoconsumo, se ha ad oggetto beni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, è comunque soggetto ad (auto)fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta e concorre alla formazione del volume d'affari, al fine di evitare gli effetti di quello che altrimenti sarebbe un vero e proprio "*salto d'imposta*"⁴⁴. Lo stesso è fatto valere anche per le assegnazioni fatte a qualsiasi titolo ai soci di società di qualunque tipologia.

Esistono, inoltre, una serie di operazioni che pur astrattamente rientranti nello schema generale, sono esplicitamente escluse del campo di applicazione dell'IVA, non integrando il requisito oggettivo, tra cui a titolo di esempio⁴⁵: le cessioni di crediti, le operazioni di conferimento di beni, le cessioni di campioni a titolo gratuito di beni di modico valore, i passaggi di beni in conseguenza ad operazioni straordinarie⁴⁶.

Dall'altro lato, per quanto riguarda le prestazioni di servizi che ricadono nella disciplina IVA ex art. 3 DPR n. 633/72, è previsto, molto genericamente, che sono considerabili come tali "*ogni operazione che non costituisce cessione di beni*". L'articolo espone alcuni dei contratti tipici disciplinati dal Codice civile (opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia mediazione, deposito) ma apre contestualmente a tutte "*le obbligazioni di fare, non fare e permettere, quale ne sia la fonte*".

Anche le prestazioni di servizi devono essere necessariamente effettuate a titolo oneroso, riscontrando comunque nel decreto alcune eccezioni.

È particolarmente rilevante inquadrare fin da subito se l'operazione in questione rientra nelle cessioni di beni o prestazioni di servizi in forza del già menzionato aspetto "temporale" del momento impositivo, seguendo, infatti, le due fattispecie, regole ben diverse. L'art. 6 descrive nel dettaglio "i momenti" in cui un'operazione si considera effettuata e di conseguenza fiscalmente esigibile, facendo così scattare i relativi obblighi in capo ai contribuenti di fatto. Rispettivamente: "*Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione*

⁴⁴ Dal 2009, così come precisato dalla Circ. AE 26/E del 2016, per determinare la base imponibile su cui calcolare l'IVA non è il "valore normale" del bene ma il suo "prezzo di acquisto" al momento del prelievo.

⁴⁵ Art 2 comma 3 DPR 633/1972.

⁴⁶ Per la regola di alternanza IVA-Registro, quest'ultimi trasferimenti scontano l'imposta di Registro.

se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili (...) Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo". A questo dettato normativo si aggiungono poi ulteriori deroghe e specificazioni.

Il secondo presupposto, quello soggettivo, demarca quelli che si è visto essere i "soggetti passivi" del tributo in questione, ovvero genericamente gli operatori economici che attraverso la rivalsa e la detrazione traslano il tributo lungo la catena del consumo fino ad arrivare al contribuente "di fatto". Nel dettaglio, gli articoli 4 e 5 del DPR 633/72⁴⁷ vanno a specificare "chi esercita attività d'impresa" e "chi esercita arti e professioni" ai fini IVA.

Genericamente, alla prima categoria possiamo ricondurre l'esercizio di professione abituale, ancorché non esclusiva, di impresa commerciale o agricola (*ex art. 2135 c.c. e 2195 c.c.*), anche se non organizzate formalmente in impresa. Lo schema è riconducibile a quello previsto per i soggetti passivi delle imposte sul reddito con l'aggiunta, però, per l'imposta sul valore aggiunto, degli imprenditori agricoli. Escludendo quest'ultimi⁴⁸, esiste quindi una sovrapposizione tra chi dichiara reddito d'impresa e chi risulta soggetto passivo IVA e, allo stesso modo, si può tranquillamente affermare che un certo numero di operazioni rilevanti ai fini di un tributo è rilevante anche per l'altro⁴⁹. Ugualmente anche i professionisti e gli artisti sono soggetti al tributo se "svolgono l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo", rimarcando ancora una volta la tendenziale sovrapposizione per chi, in questo caso, dichiara redditi di lavoro autonomo e chi è chiamato ad applicare l'IVA.

Come si può facilmente intuire, i soggetti passivi, siano essi imprenditori, artisti o professionisti che effettuano cessioni o prestano servizi, posseggono per loro natura un apparato tale da poter sopportare gli obblighi formali e sostanziali che la legge prescrive loro in quanto contribuenti "di diritto" del tributo in questione.

Coloro i quali sono chiamati ad "applicare l'IVA" hanno una serie di adempimenti imposti con lo scopo ultimo, come visto, di: garantire la neutralità, regolare la liquidazione dell'imposta per masse e controllare il corretto assoggettamento delle transazioni secondo la disciplina, in capo a chi ha la forza organizzativa per poterlo fare, ovvero chi possiede, anche per altri motivi, una contabilità e un sistema di registrazione degli incassi.

⁴⁷ Sul solco dell'art. 9 paragrafo 1 della Direttiva 2006/112/CE di rifusione della sesta Direttiva comunitaria (*ex art. 4*).

⁴⁸ I quali in veste di imprenditori individuali, non costituiti per lo più in forma societaria, dichiarano redditi fondiari (nel rispetto dei limiti c.d. di "agrarietà").

⁴⁹ Così BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit. p.659.

In questo schema l'emissione della fattura all'atto di effettuazione delle operazioni rappresenta il momento fondamentale per i soggetti passivi⁵⁰. Non solo è grazie a questa che avviene la rivalsa, ma è anche attraverso questo documento che "l'architettura" dell'imposta così come disciplinata trova un suo significato⁵¹. Tra gli obblighi formali e sostanziali che fanno da corollario all'emissione di fatture troviamo quello di: aprire una partita IVA, ovvero dotarsi di un codice identificativo rilasciato dagli uffici dell'Agenzia delle entrate; dotarsi di un sistema di registrazione dell'IVA sulle vendite e sugli acquisti⁵² al fine di liquidare con cadenza periodica all'Erario; dichiarare all'Agenzia delle entrate annualmente le movimentazioni dei registri e i dati delle liquidazioni in un apposito modello.

È chiaro che solo gli operatori economici più sopra citati posseggono una articolazione tale da riuscire ad adempiere alle suddette prescrizioni, pur non ricadendo su di loro l'onere impositivo ma rimanendo, agli occhi del Fisco, debitori d'imposta per conto del consumatore finale.

È proprio sulla "cartolarità" del tributo in questione e sul fatto che esso sia indiscutibilmente agganciato al contenuto delle fatture che s'instaura la fattispecie delle "frodi IVA", di cui nel corso della trattazione si avrà modo di approfondire molti aspetti, essenzialmente basate su un'asimmetria tra la fase di riscossione dell'imposta e la detrazione della stessa⁵³.

Da ultimo, è necessario richiamare anche il terzo presupposto IVA, ovvero quello territoriale.

Il requisito della territorialità è disciplinato in modo molto esteso e dettagliato dagli artt. da 7 a 7-septies del DPR n. 633/72. La regola generale prescrive che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi debbano essere effettuate nel territorio dello Stato, ovvero nel territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano. Distinguendo, poi, tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, si ha che le prime si considerano effettuate in Italia se hanno ad oggetto beni immobili o beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio italiano. Le prestazioni di servizi, invece, si considerano effettuate in Italia se il prestatore ha il domicilio oppure risiede nel territorio dello Stato.

⁵⁰ Per quei soggetti passivi che, invece, si interfacciano direttamente con il consumatore finale essendo a valle del ciclo produttivo e distributivo (è il caso, ad esempio, dei commercianti al dettaglio), in luogo della fattura è necessario emettere un "documento commerciale", anche detto "scontrino elettronico".

⁵¹ Per le regole riguardo al contenuto delle fatture si rimanda all'art. 21 D.P.R. 633/72.

⁵² Artt. 25 e 25 D.P.R. 633/1972.

⁵³ Pare improprio, alla luce delle recenti disposizioni in tema di fatturazione elettronica, parlare di "cartolarità" dell'IVA, ma è proprio da questa originaria caratteristica intrinseca del tributo che si è reso necessario l'utilizzo di strumenti elettronici per garantirne la corretta quantificazione e riscossione (cfr. capitolo IV dell'elaborato).

Nonostante la chiara demarcazione della norma generale, il decreto IVA contiene una serie di eccezioni particolarmente articolate e specifiche la cui esposizione esula dall'intento di questo lavoro.

1.3. Il *reverse charge* per acquisti e cessioni in territorio comunitario

Proprio dal presupposto di territorialità si rende utile, ai fini dell'inquadramento del funzionamento delle frodi come più sotto descritte, un approfondimento circa i risvolti IVA che le operazioni oltre i confini nazionali portano con sé.

In tema di operazioni internazionali è necessario fare una distinzione tra le operazioni realizzate con soggetti appartenenti all'Unione europea e le operazioni poste in essere con soggetti di Paesi terzi esteri. La normativa fiscale a livello europeo ha, infatti, subito una svolta con l'attuazione del mercato unico, a partire dal 1° gennaio 1993, momento in seguito al quale si è assistito alla soppressione delle frontiere fiscali fra gli Stati membri.

In Italia il definitivo allargamento dei confini ai fini IVA è avvenuto dal DL n. 331/1993 convertito dalla legge n. 427/93, in seguito al quale sono stati introdotti particolari obblighi in capo ai soggetti passivi coinvolti in tali operazioni comunitarie, come ad esempio, la compilazione e la presentazione dei cosiddetti modelli Intrastat. Anche livello lessicale si è, quindi, reso necessario distinguere in operazioni cosiddette "intracomunitarie" rispetto alle usuali operazioni di esportazione e importazione di beni realizzate con operatori *extra* UE che rimangono invece assoggettate a tutte le formalità doganali.

Per quanto riguarda nello specifico gli acquisti intracomunitari (art. 38, DL n. 331/1993), se vi ricorrono i presupposti, vengono considerati come tali, e pagano l'IVA nel Paese di destinazione, gli acquisti a titolo oneroso della proprietà o di altro diritto reale su beni mobili materiali, trasportati o spediti in Italia da un altro Stato membro, a cura del cedente, dell'acquirente o di terzi per loro conto, effettuati da imprese, società ed enti commerciali o da esercenti arti e professioni (ovvero da soggetti passivi IVA). Per effettuare acquisti *intra*-UE di beni, il soggetto passivo IVA nazionale, come pure il cedente UE, devono essere iscritti nella banca dati VIES (*VAT Information Exchange System*), ovvero un sistema di scambio automatico di informazioni fra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri UE, istituito ai sensi dell'art. 17 par. 1 lett. a) del reg. UE 904/2010 per monitorare gli operatori economici all'interno del mercato unico.

Allo stesso modo, le cessioni intracomunitarie (art. 41, DL n. 331/1993) sono le cessioni a titolo oneroso di beni spediti o trasportati, a cura del cedente o dell'acquirente o da terzi, nel territorio di un altro Stato membro a soggetti passivi di imposta. Poiché cessioni non imponibili

IVA⁵⁴, per quelle intra-UE deve essere emessa la relativa fattura specificando in calce che si tratta di “operazione non imponibile ai sensi dell’art. 41, DL 331/1993”.

Definite queste premesse, emerge un quadro in cui gli operatori comunitari soggetti passivi IVA sono governati dal principio di tassazione nel paese di destinazione, dal momento che il cedente UE, come si è visto, non esercita la rivalsa (operazioni non imponibili) e il cessionario per garantire l’assoggettamento IVA nel suo Paese registra l’operazione con il meccanismo dell’inversione contabile, anche conosciuto come *reverse charge*.

Il meccanismo “per destinazione”, così delineato, doveva in un primo momento essere transitorio, tanto che, formalizzato per la prima volta nell’art. 402 par.1 della Direttiva IVA, fu espressamente adottato con lo scopo di “accompagnare” il sistema d’imposta europeo sui consumi verso un più drastico sistema di tassazione all’origine⁵⁵. Le ragioni del perdurare di questo stallo⁵⁶ potrebbero ricondursi al fatto che tassare all’origine significherebbe per gli Stati accettare la detraibilità dell’imposta sugli acquisti riscossa da altro Stato membro e, di conseguenza, perdere il controllo sul relativo gettito che andrebbe poi ripartito tra i Paesi UE. Inoltre, detto sistema richiederebbe modifiche anche sostanziali delle aliquote nazionali, passaggio delicato ma necessario ad evitare le distorsioni che potrebbero generarsi se, al contrario, vi fosse la possibilità di spostare flussi di acquisto verso i paesi comunitari che applicano le aliquote più basse⁵⁷. Non ci soffermeremo sulla bontà di un sistema rispetto all’altro, anche perché vi sono autorevoli opinioni contrastanti⁵⁸, giova però al lettore comprendere che è proprio il sistema dell’inversione contabile ad aver negli anni contribuito ad alimentare le frodi di tipo ‘carosello’. La stessa Commissione UE⁵⁹ ha esplicitamente confermato questa teoria, evidenziando al contempo che, però, il ricorso ad un sistema di tassazione delle operazioni intracomunitarie:

- potrebbe aprire la strada ad altre tipologie di meccanismi frodati;
- genera preoccupazioni riguardo agli affetti sui flussi di cassa, estremamente difficili da quantificare, soprattutto per le PMI;
- comporta meccanismi di compensazione erariale sono particolarmente complessi;

⁵⁴ Cfr. *supra* par. 1.2.

⁵⁵ Si veda FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 2000, pp 26-28.

⁵⁶ Da ultimo con Direttiva (UE) 890/2022, il sistema del *reverse charge*, il cui termine vigente era previsto per giugno 2022, è stato ancora una volta prorogato fino al 31 dicembre 2026 dal Consiglio UE.

⁵⁷ Così GIOVANARDI A., *Le frodi IVA profili ricostruttivi*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 8.

⁵⁸ Sugli effetti positivi che deriverebbe un sistema di tassazione all’origine delle operazioni intercomunitarie v. SANTACROCE B., *Un regime definitivo antifrode*, in *Dialoghi trib.*, 2010, p. 423; mentre, sull’utilità del *reverse charge* come strumento di contrasto alle frodi IVA si v. l’orientamento delle scelte legislative promosse nell’ultimo decennio dalla commissione. Cfr. CENTORE P., *Il futuro della tassazione indiretta degli scambi e il superamento del regime transitorio*, in *Corr. trib.*, n. 38/2013, p. 2987-2990.

⁵⁹ V. comunicazione COM (2008) 109 del 22 febbraio 2008.

- implicherebbe uno stato di dipendenza dalle entrate degli stati membri dai trasferimenti di altri stati membri, fatto di evidente difficile accettazione.

In definitiva sul tema, un po' provocatoriamente, potremmo dire che, come l'intero processo di costituzione dell'Europa, anche dal punto di vista fiscale (in particolare sul piano di quella che è l'imposta simbolo della potestà impositiva extranazionale), l'armonizzazione tanto proclamata non si è ad oggi ancora conclusa. Rimane la consapevolezza che, molto probabilmente, per via di una cieca volontà politica dei singoli Stati, autoreferenziale ed incapace, a parere di chi scrive, di leggere la modernità degli attuali sistemi di scambio commerciale, una simile comunione d'intenti alla luce degli stessi interessi non si realizzerà probabilmente mai⁶⁰.

A riprova di ciò, la strada intrapresa dalla Commissione, delineata dal documento CMO (2017) n. 566 del 14 febbraio 2017, sembra essere orientata verso un sistema di tassazione degli scambi intraunionali con l'applicazione delle aliquote vigenti nel Paese membro di destinazione di beni e servizi, abbandonando così progressivamente il principio di tassazione all'origine individuato oggi dall'art. 411 della Direttiva 2006/112/CE⁶¹.

Nella pratica, il meccanismo dell'inversione contabile si realizza in capo al cessionario che ha ricevuto beni o servizi da un fornitore che per legge non ha addebitato l'IVA in fattura. Il tributo, infatti, dovrà essere liquidato dal soggetto acquirente attraverso un'autonoma integrazione della stessa fattura con l'indicazione dell'IVA nazionale e annotandola contemporaneamente sia nel registro degli acquisti (emersione di IVA a credito) che nel registro delle vendite (emersione di IVA a debito di pari importo)⁶². L'acquirente diviene attraverso questa contabilizzazione, allo stesso tempo, debitore e creditore verso l'Erario.

Nel caso di operazioni con soggetti al di fuori dei confini europei, il metodo è sostanzialmente identico ma, poiché il cedente/prestatore non risponde agli specifici obblighi "comuni" di emissione della fattura, seguendo le regole del proprio Stato di appartenenza, l'inversione contabile si attua con il metodo dell'"autofattura".

⁶⁰ Scrive FALSITTA G., in *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, CEDAM, 2018, p. 819: "è però evidente che l'applicazione del principio di origine funziona perfettamente in un (vero) mercato interno, nel quale le contribuzioni delle singole quote di valore aggiunto siano, alla fine, riassunte in un'unica contribuzione verso un unico Erario (...) Ma questo obiettivo è destinato a rimanere un sogno". Sul tema, i dubbi che esponeva TIZZANO A., *Qualche considerazione sull'Unione economica e monetaria*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, n. 3/1997, p. 455-461, rispetto al fatto di aver fatto susseguire l'Unione economica monetaria senza prima aver rafforzato l'Unione politica degli Stati europei, sembrano oggi più che mai attuali.

⁶¹ Così CENTORE P., *Rimodulazione organica delle aliquote IVA: un progetto per l'immediato futuro*, in *Corr. trib.*, n. 47/2013, p. 3694-3699. Si v. in tema anche cap. IV.

⁶² Artt. 38 e 41 del DL 30 agosto 1993 n. 331.

In Italia, dal 1° gennaio 2013, questo meccanismo è operativo per tutte le operazioni rilevanti e imponibili IVA effettuate nei confronti di soggetti residenti e stabiliti in Italia, da parte di cedenti/prestatori non residenti e non stabiliti nel territorio dello Stato. Si considerano soggetti passivi “stabiliti”: i soggetti passivi residenti in Italia e le stabili organizzazioni estere di soggetti residenti in Italia; mentre, contrariamente, si parla di soggetti “non stabiliti” quando: il soggetto non è residente e non possiede stabile organizzazione in Italia, ovvero esiste una stabile organizzazione estera di un soggetto passivo residente in Italia⁶³.

Oltre ad essere, come più sopra menzionato, utilizzato nelle operazioni intracomunitarie, il *reverse charge* negli anni è stato visto dal legislatore nazionale come uno strumento utile anche in campo interno per scongiurare le frodi IVA nazionali, in ragione del fatto che con questo meccanismo l'imposta viene riscossa e versata unicamente nel momento in cui i beni vengono ceduti al consumatore finale, non potendo, infatti, così facendo “rompere” la simmetria tra IVA addebitata in rivalsa e detrazione in capo alla controparte della medesima⁶⁴. Per questi motivi, si è assistito progressivamente ad una implementazione dello stesso, sotto il nome di *reverse charge* “interno”, anche nelle operazioni tra soggetti generalmente residenti effettuate in Italia. In determinati settori, maggiormente esposti a fattispecie elusive e frodatorie, si è scelto di derogare all'ordinario sistema di applicazione dell'IVA e addebitare l'imposta all'acquirente, il tutto a norma dell'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE che ha espressamente previsto la facoltà per gli Stati membri di poter adottare tale sistema anche per alcune specifiche operazioni senza dover preventivamente ottenere un'autorizzazione europea⁶⁵.

I settori considerati sono diversi, e variano dall'edilizia (nei rapporti tra subappaltatori e appaltatori) alle pulizie, passando per le cessioni di oro industriale e di telefonini: tutte transazioni dove si è ritenuto più sicuro a garanzia delle entrate pubbliche, spostare l'obbligo

⁶³ Dove con stabile organizzazione s'intende: “*un concetto proprio della legislazione fiscale che sta a indicare il “radicamento” in uno Stato di un'impresa non residente. Più in particolare, la stabile organizzazione rappresenta la “soglia minima” su cui si poggia la ripartizione “convenzionale” del potere impositivo tra Stato della fonte (dei redditi) e Stato della residenza (dell'impresa); una volta integrata tale “soglia minima”, lo Stato della fonte è legittimato a tassare i redditi ivi prodotti dall'impresa non residente. Sotto questa angolazione, la stabile organizzazione non è un'entità distinta rispetto alla “casa madre” da cui promana e della quale costituisce una (mera) diramazione amministrativa, seppure sia dotata di una propria autonomia, dal punto di vista fiscale, ai particolari fini della determinazione del reddito ad essa attribuibile*”, così AA.VV., (a cura di) SANTACROCE B.- SIEGFRIED M., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, Milano, 2013, p. 13.

⁶⁴ Sui pregi e i difetti di questo sistema, che ha l'effetto di traslare integralmente l'onere finanziario del versamento dell'imposta in capo ai venditori al consumo, si v. DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell'inversione contabile nell'IVA*, in Corr. trib., n. 7/2010, p. 508-510.

⁶⁵ È stato, inoltre, recentemente introdotto un meccanismo di reazione rapida (*Quick reaction Mechanism – QRM*) che consentirà di applicare l'inversione contabile in presenza di accertata frode improvvisa e massiccia. Per specificazioni si rimanda al quarto capitolo di questo elaborato.

di versamento in capo al soggetto acquirente, presupponendo una possibile “infedeltà” del fornitore⁶⁶.

⁶⁶ Art. 17 comma 6, D.P.R. n. 633/1972, a riguardo si veda BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit. p. 665.

CAPITOLO II

PROFILI STRUTTURALI DELLE FRODI ‘CAROSELLO’

SOMMARIO: 2.1. Le frodi IVA e i risvolti economici dei mancati incassi. – 2.2. Caratteristiche delle frodi carousel: parti in causa, inquadramento giuridico e fondi neri. – 2.2.1. – Sulla differenza con il semplice omesso versamento d’imposta. – 2.2.2. - Varianti alla frode. – 2.3. La difficoltà a riconoscere le società interposte.

2.1. Le frodi IVA e i risvolti economici dei mancati incassi

Il sistema comune armonizzato sulla tassazione dei consumi di beni e servizi provenienti da fuori i confini nazionali ha, da un lato, certamente favorito il libero scambio intraunione ma, dall’altro, ha aperto le porte a quella che provocatoriamente si potrebbe definire come “*la più grande rapina del secolo*”⁶⁷.

Non suona di certo come nuovo scoprire che l’evasione tributaria negli anni ha assunto dimensioni tali da compromettere l’integrità di interi apparati economici statali e, così facendo, ha messo a serio rischio un’equa redistribuzione di servizi pubblici per tutti i contribuenti. Se è vero che la solidarietà fiscale è uno dei pilastri su cui poggia il nostro sistema di tassazione (ex art. 53 della Costituzione), è anche vero che è legittimo interesse della collettività che i prelievi garantiscano un settore pubblico quantomeno dignitoso e funzionale al benessere sociale⁶⁸. Le fattispecie evasive, in questo senso, realizzate allo scopo di sottrarre risorse preziose alla fiscalità generale, sono una voragine sommersa che rende estremamente difficoltoso per i governi sopperire a queste mancanze (dovendo spesso ricorrere all’istituzione di nuove imposte o aumentando senza controllo il debito pubblico del Paese)⁶⁹.

⁶⁷ Così MINCUZZI A. e RUBINO G., *La grande rapina all’Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 maggio 2019.

⁶⁸ Riecheggia tutt’oggi il principio anglosassone di fine ‘700 sintetizzato nella formula “*no taxation without representation*”, secondo il quale la tassazione non è giustificata se non a fronte dell’erogazione di adeguati servizi pubblici.

⁶⁹ Secondo la Commissione UE, la perdita di gettito dovuta all’IVA “*ha un impatto estremamente negativo sulla spesa pubblica per beni e servizi pubblici da cui dipendiamo tutti, come scuole, ospedali e trasporti. L’Iva non percepita potrebbe anche essere utile nello sforzo degli Stati membri per coprire il debito contratto durante la*

In un contesto economico sempre più soggetto a repentini cambiamenti e a tracolli vertiginosi dovuti a fattori esogeni, combattere le frodi fiscali, che rappresentano il *mare magnum* a cui attingere per equilibrare il gettito a parità di fattori, è non solo doveroso ma anche non più rinviabile.

Con frodi fiscali si definiscono tutti quei comportamenti dei contribuenti con carattere fraudolento sul piano dei tributi pubblici, ovvero volti ad occultare totalmente o parzialmente le proprie obbligazioni di pagamento delle imposte, grazie ad un cosciente inadempimento dei propri obblighi dichiarativi, documentali e contabili⁷⁰.

Nello specifico, le frodi nel comparto dell'IVA sono una categoria d'illecito fiscale molto ampia e generica che, però, ricomprende al suo interno comportamenti evasivi essenzialmente volti ad arrecare un pregiudizio alle ragioni erariali distorcendo il corretto funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto: per lo più facendo emergere in capo a un imprenditore un credito IVA che nella realtà è insussistente. Tale credito, come approfondito nei paragrafi precedenti, a sua volta è poi utilizzato in compensazione attraverso l'esercizio del diritto di detrazione e, nelle ipotesi ancora più gravi, può addirittura costituire la base per una pretesa di rimborso da parte del contribuente fraudolento. Il tutto, come già esposto, a garanzia della strutturale neutralità del tributo in questione.

Da queste premesse è agevole intuire come le frodi IVA ricomprendano tutti quei comportamenti dei contribuenti che, attraverso l'utilizzo di documenti (fatture, lettere d'intento etc.) materialmente o ideologicamente falsi (o in alcuni casi solo contraffatti), sono orientati ad alterare il meccanismo applicativo del tributo facendo emergere posizioni di credito del contribuente infedele, che nella realtà sono in tutto o in parte inesistenti. Ecco che, quindi, il concetto di frode nel diritto tributario si avvicina molto a quello di inesistenza (totale o parziale) dell'operazione in sé o del soggetto che la attua: di qui la distinzione, che, come si avrà modo di analizzare nel dettaglio nel terzo capitolo, è stata largamente accolta dalla dottrina italiana e nella giurisprudenza, fra operazioni ai fini IVA oggettivamente e soggettivamente inesistenti⁷¹.

I numeri che questa tipologia di frodi muovono sono esorbitanti: si tratta di più di 1.260 miliardi di euro destinati ai 28 paesi dell'Unione europea scomparsi in otto anni tra il 2009 e il 2016, solo in minima parte rintracciati, e se guardiamo all'Italia il dato è il peggiore tra tutti con 213,8 miliardi di euro nello stesso arco di tempo⁷². A leggere i dati, secondo un recente

ripresa iniziale dalla pandemia Covid-19 o per potenziare le loro ambizioni in materia di finanziamenti per il clima" (nota stampa, dicembre 2021).

⁷⁰ Così SANTAMARIA B., *La nuova frode fiscale*, Milano, 2021.

⁷¹ Così testualmente da GREGGI M., *Frodi IVA e operazioni con l'estero*, in *Novità fiscali*, 2015, p. 39.

⁷² Si parla di "*VAT gap*", ovvero un importo pari alla differenza tra l'IVA che dovrebbe essere versata all'Unione sulla base degli scambi avvenuti nel mercato e l'IVA che viene realmente pagata dagli operatori.

studio pubblicato dalla Commissione europea (2 dicembre 2021)⁷³, si stima che gli Stati membri solo nel 2019 abbiano perso 134 miliardi di euro di entrate provenienti dall'imposta sul valore aggiunto. L'ammontare ricomprende il gettito perso a causa: della frode e dell'evasione dell'IVA, delle pratiche di elusione e ottimizzazione dell'IVA, dei fallimenti e delle insolvenze finanziarie nonché errori di calcolo ed amministrativi.

Nonostante l'adozione sempre più spinta negli ultimi anni di meccanismi di assolvimento dell'imposta "alternativi", quali il *reverse charge* nei settori "interni" e lo *split payment* per coloro i quali intrattengono rapporti con le Pubbliche Amministrazioni⁷⁴; il nostro Paese si è confermato primo in Europa per l'evasione IVA in valore nominale, con perdite per le casse dello Stato di 30,1 miliardi di euro, mentre è quinto per il maggior divario tra gettito previsto e riscosso con il 21,3%⁷⁵.

Ecco che allora, numeri alla mano, l'espressione in apertura al paragrafo trova un suo significato, dal momento che le cifre in questione possono benissimo apparire agli occhi del cittadino come una "grande truffa" grazie alla quale in Italia ognuno dei suoi 60,5 milioni di abitanti subisce ogni anno un "furto" di 576 euro, il 197% in più della media europea⁷⁶.

A riprova di ciò, si riporta la nota di Paolo Gentiloni, già Presidente del Consiglio Italiano tra il 2017 e il 2018 e attuale Commissario europeo per l'Economia, che ha dichiarato sul tema: *"Nonostante la tendenza positiva registrata negli ultimi anni, il divario dell'IVA continua a destare grande preoccupazione, soprattutto in considerazione dell'enorme fabbisogno di investimenti che i nostri Stati membri dovranno affrontare nei prossimi anni. Le cifre di quest'anno corrispondono a una perdita superiore a 4.000 € al secondo. Si tratta di perdite inaccettabili per i bilanci nazionali, e costringe i cittadini e le imprese a recuperare il disavanzo con altre imposte per finanziare servizi pubblici fondamentali. Dobbiamo compiere uno sforzo congiunto per reprimere le frodi in materia di IVA, un reato grave sottrae denaro dalle tasche dei consumatori, pregiudica il nostro sistema assistenziale e impoverisce le casse degli Stati"*⁷⁷.

Non tutto però può dirsi negativo, sebbene il volume di sommerso sia ancora estremamente significativo, i risultati raggiunti negli ultimi anni in termini di incremento del gettito IVA e conseguente riduzione del *tax gap* sono stati notevoli: le maggiori entrate IVA riconducibile ai versamenti spontanei dei contribuenti (al netto degli effetti imputabili al ciclo economico) è stato stimato, sulla base di analisi *ex post*, in circa 2 miliardi per il 2019 e per quanto riguarda

⁷³ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., *VAT gap in the EU: report 2021*, Publications Office, 2021.

⁷⁴ Sui risultati attesi da queste misure cfr. CENTORE P., "Split payment" ed estensione del "reverse charge": un attacco concreto al "VAT gap", in *Corr. trib.*, n. 43/2014, p. 3316.

⁷⁵ Cfr. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, Varsavia, 2019. Il Rapporto è stato effettuato per incarico della Commissione europea.

⁷⁶ MINCUZZI A.-RUBINO G., *La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA*, cit.

⁷⁷ Nota stampa a commento della Commissione riguardo lo studio da ella commissionato di cui alla nota 75.

le azioni di contrasto ai fenomeni fraudolenti, l'indebito utilizzo di crediti IVA inesistenti per compensare debiti erariali o contributivi risulta essere stato bloccato nei confronti di società caratterizzate da un marcato profilo di rischio per un importo stimato di circa 1 miliardo⁷⁸.

Tornando all'oggetto dell'elaborato, si esplicita la volontà di indagare nel dettaglio, tra le frodi in materia di IVA, quelle di tipo 'carosello', che sono da molti anni sotto i riflettori della letteratura scientifica e, prima ancora, dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria dei diversi Paesi membri dell'Unione europea. Questa tipologia di frodi non ha subito una crescita graduale del fenomeno nel corso del tempo, ma è sempre esistita, con gradi di maggiore o minore volume complessivo, fin dall'attuazione del mercato comune in forza del Trattato di Maastricht e all'abolizione delle barriere doganali interne fra Paesi dell'UE⁷⁹. L'evasione complessiva nel settore dell'IVA, infatti, deriva in via prevalente dalle operazioni effettuate a livello intraunionali.

A partire dal 1993, anno d'introduzione del regime "transitorio" degli scambi intracomunitari⁸⁰, hanno cominciato a comparire a livello europeo le prime frodi transfrontaliere, rese possibili dalle nuove disposizioni che regolavano l'imposizione sugli acquisti comunitari. Attraverso il meccanismo del *reverse charge* per questa tipologia di operazioni, infatti, gli operatori non devono più versare l'imposta all'importazione in dogana, ma soltanto attuare l'inversione contabile in sede di liquidazione⁸¹.

Non tutti sono concordi nell'affermare che l'inversione contabile sia il *vulnus* costitutivo delle frodi da contrastare⁸², ma è certo che questa impostazione sistemica ha sicuramente facilitato lo sviluppo di frodi basate sull'utilizzo di società che, come si vedrà, hanno come unico scopo quelli di inserirsi all'interno di una catena di scambi commerciali acquistando dei beni senza pagare l'IVA e rivendendo gli stessi applicando l'imposta nei confronti dei propri clienti. Queste società, in seguito, non versano sistematicamente l'ammontare incassato dall'acquirente tramite rivalsa in fattura scomparendo senza lasciare strascichi del loro passaggio, costituendo così i cosiddetti "operatori fantasma" o "missing trader" del mercato.

È a partire dal 2010 che le frodi IVA transfrontaliere sono vertiginosamente aumentate, a seguito della modifica delle regole riguardanti il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi che, congiuntamente alla sempre maggiore internazionalizzazione del commercio, ha

⁷⁸ Così CORTE DEI CONTI, *Relazione annuale 2020: rapporti finanziari con l'Unione europea e l'utilizzazione dei fondi europei*, p. 101.

⁷⁹ GREGGI M., *Frodi IVA e operazioni con l'estero*, cit., p. 39.

⁸⁰ Si veda SANTACROCE B., *Pro e contro del "regime definitivo" IVA in funzione "antifrode carosello"*, in *Dialoghi*, n. 4/2010, p. 422.

⁸¹ Cfr. *retro* par. 1.3.

⁸² Si rimanda alla lettura di COVINO E.-GIORGI M.-LUPI R.- CENTONE P., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in *Dialoghi*, 2008, p. 133.

permesso di attuare lo schema evasivo ‘carosello’ anche per questa categoria, il cui “oggetto” (l’avvenuta prestazione), per sua natura, risulta più difficilmente “provabile”⁸³.

Il fenomeno in Italia ha trovato terreno fertile e, guardando ai dati delle verifiche effettuate dalla Guardia di Finanza dal gennaio 2017 al maggio 2018, le società fantasma create *ad hoc* per le frodi dell’IVA in tutto il Paese sono state 3.188, ovvero ben sei ogni giorno. Numeri che ben rendono la gravità della situazione, trattandosi soltanto di quelle venute alla luce tramite le indagini⁸⁴.

A riprova dell’importanza di analizzare, approfondire e comprendere questa tipologia evasiva per poter poi verificare se i metodi adottati dai governi per contrastarla siano adeguati e sufficienti, nella “*Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva per l’anno 2021*” (documento annuale per la cui redazione il Governo italiano si avvale di una Commissione speciale di esperti in materia⁸⁵) si legge come, nell’alveo delle frodi IVA, quelle attuate nel commercio intraunionale e, in particolare, quelle che assumono le forme classiche delle ‘carosello’, siano la grossa fetta prevalente dell’ammancio di cui si è data contezza.

In particolare, i dati degli accertamenti dell’Agenzia delle Entrate hanno fatto emergere come le principali violazioni riguardino: “IVA intracomunitaria” con 688,5 milioni di euro (42,1 per cento), “*plafond*” con 379,8 milioni di euro (23,2 per cento), “Accise” con 249,1 milioni di euro (15,2 per cento), “Frode Carosello” con 161,1 milioni di euro (9,8 per cento). Le quattro categorie sopra riportate ricoprono il 90,3 per cento dei maggiori diritti accertati nel 2020.

2.2. Caratteristiche delle frodi ‘carosello’: parti in causa, funzionamento e fondi neri

Si è visto come le frodi in materia di IVA rappresentino un rischio per gli interessi economici di tutta l’Unione europea: da un lato perché l’imposta in esame è la principale fonte di introiti per gli Stati membri; dall’altro perché questa tipologia di evasione pregiudica la stabilità dell’equilibrio commerciale all’interno dello spazio comunitario, creando preoccupanti fenomeni distorsivi per la concorrenza⁸⁶. Le frodi ‘carosello’, in questo senso, sono una delle maggiori preoccupazioni per le Amministrazioni finanziarie italiane ed europee, dal momento

⁸³ Così TRAVERSA E.-CECI E., *VAT Fraud and the Digital Economy within the European Union: Risks and Opportunities*, in *Value Added Tax and the Digital Economy. The 2015 EU Rules and Broader Issues*, p. 67; i quali osservano che “*The transformation of business models through information and communication technologies paves the way for new forms of VAT fraud, particularly in an EU cross-border context*”.

⁸⁴ MINCUZZI A. e RUBINO G., *La grande rapina all’Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA*, cit.

⁸⁵ Relazione redatta *ex lege* 31 dicembre 2009, n. 196, art. 10-bis comma 1 (“*Monitoraggio dell’evasione fiscale e contributiva*”).

⁸⁶ TOMA G. D., *La frode carosello nell’IVA*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2010, p. 1384.

che gli schemi applicativi sono diffusi e spesso molto complessi poiché coinvolgono molteplici soggetti societari localizzati in diversi Paesi.

Potremmo definirlo paradossale⁸⁷, ma è proprio la “storpiatura” del meccanismo di funzionamento dell’IVA a livello unionale ad aver permesso il proliferare di questa fattispecie evasiva, che fa del *reverse charge* il volano per contabilizzare, autoliquidarsi e non versare successivamente l’imposta⁸⁸. La “rottura” del modello impositivo “*plurifase non cumulativo*” e la conseguente asimmetria applicativa del tributo sul valore aggiunto che si viene a creare, unitamente alla non imponibilità delle cessioni intracomunitarie ex art. 41 DL n. 331/1993, deriva la possibilità per il contribuente fraudolento di preconstituirsì ragioni di credito nei confronti dello Stato⁸⁹.

Su quest’ultimo aspetto urge, però, una doverosa precisazione, ovvero quella di sottolineare che, sebbene l’inversione contabile nei rapporti transfrontalieri così come è oggi spiani di fatto la strada a questo tipo di frodi: un maggiore utilizzo del *reverse charge* allargato anche al commercio interno permetterebbe al soggetto acquirente di non versare l’IVA, di fatto, impedendo, come vedremo, il verificarsi dell’evasione⁹⁰.

Alla base del meccanismo di frode vi è un soggetto passivo IVA nazionale che si interpone tra il fornitore comunitario non residente e l’operatore nazionale destinatario della merce, in modo che il primo, in virtù del regime già analizzato per le operazioni intracomunitarie, non si trovi obbligato a corrispondere l’imposta al fornitore a monte e possa in contemporanea omettere il versamento dell’IVA che addebita al cessionario nazionale ed è portata in detrazione da quest’ultimo⁹¹.

Mutuando l’esempio “di scuola” fornito dalla Commissione EU descritto nella “*Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo, sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta anti-frode in materia di IVA*” del 2014, e adattandolo per esigenze di maggiore comprensione alle dinamiche realmente ravvisabili nel contesto nazionale, si propone di seguito uno schema esplicativo della fattispecie.

S’immagini tre soggetti societari (A), (B) e (C), gli ultimi due residenti in Italia mentre il primo stabilito in Germania. La società (B) in questo triangolo commerciale è un’azienda nazionale del tutto fittizia ed esiste puramente “*sulla carta*” (da qui la denominazione in

⁸⁷ Dal momento che l’inversione contabile nasce appositamente come sistema antifrode ma, a ben vedere, dipende indiscutibilmente dal grado di “*fedeltà fiscale*” dell’acquirente rispetto al fornitore (ATTILIO ROSSETTI D.-DE PIRRO R., *Reverse charge: è possibile un’applicazione generalizzata?*, in Corr. trib., n. 32-33/2017, p.2574).

⁸⁸ Cfr. quanto a riguardo è stato già scritto *supra*.

⁸⁹ GREGGI M., *Frodi IVA e operazioni con l’estero*, cit..

⁹⁰ Il *reverse charge*, infatti, elimina la detrazione IVA e deroga all’obbligo di rivalsa. Cfr. DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell’inversione contabile nell’IVA*, in Corr. trib., n. 7/2010, p. 505 ss..

⁹¹ GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 10 e ss.

letteratura di “*società cartiera*” o, fuori dai confini, “*missing trader*”), il suo ruolo è quello di interpersi nelle transazioni economiche per creare i presupposti evasivi.

Nella prima fase nel meccanismo si “realizza” un’operazione di cessione di beni o servizi intraunionale, mettiamo caso ad esempio di autovetture⁹², tra il fornitore tedesco (A) e la società cartiera italiana (B). Poiché acquisto nel mercato comune europeo, l’operazione è non imponibile IVA e la società (B) non è, quindi, tenuta al pagamento dell’imposta sulla fornitura di automobili. Quest’ultima, per lo più contestualmente, attua la seconda fase dello schema, ovvero effettua lo scambio della stessa merce alla terza società (C), denominata “*broker*”. Dal momento che questa seconda cessione avviene dentro i confini nazionali, l’operazione riporta in rivalsa l’IVA in fattura e (C) è tenuta a corrisponderla alla controparte. Una volta che l’imposta viene così incassata dal *missing trader*, quest’ultimo non la versa all’Erario e scompare senza lasciare alcuna traccia della sua esistenza, se non il suo finto nominativo nelle fatture ricevute da (A) ed emesse a (C). Il “*broker*” (C), indipendentemente dal comportamento del suo fornitore “fantasma” di autovetture (B), per le regole di funzionamento del tributo, applica la detrazione dell’imposta corrisposta nell’acquisto.

Ecco che, quindi, l’ammancio ai danni dello Stato è evidente: vi è una perdita secca per le entrate pubbliche pari all’IVA pagata da (C) a (B) che mai verrà incassata⁹³.

In tutto questo, la figura del *missing trader* è, come si diceva poc’anzi, evidentemente centrale, poiché scomparendo in un lasso di tempo brevissimo immediatamente dopo aver posto in essere il meccanismo sopra descritto e non essendo più per questo rintracciabile, o riportando i verificatori al più a soggetti prestanome nullatenenti, è per il Fisco letteralmente impossibile rivalersi su quest’ultimi.

Volendo, quindi, riassumerne i tratti più problematici, potremmo dire che le “cartiere”:

- hanno un ciclo vitale estremamente breve e unicamente funzionale alla frode;
- acquistano da operatori comunitari non residenti in modo da non dover corrispondere alcuna imposta esercitabile in rivalsa;
- vendono ad altre imprese nazionali senza versare l’IVA detratta dal cessionario⁹⁴.

⁹² Bene, le automobili, non scelto casualmente, cfr. par. 2.4., ma che oggi difficilmente potrebbero essere oggetto di frode a seguito dell’adozione dell’art. 1, comma 9, del DL 3 ottobre 2006 n. 262, con il quale è stato disposto che l’immatricolazione dei veicoli deve essere corredata da copia del modello F24 recante il numero di telaio e l’ammontare dell’IVA assolta in occasione della prima cessione interna.

⁹³ Si noti che, in generale, qualora il cessionario non detragga l’imposta versata al suo fornitore inadempiente nel versamento della stessa, non vi sarebbe alcuna conseguenza sul gettito del tributo per l’Erario, non configurandosi quindi alcuna evasione. Cfr. PRIVITERA, *op. cit.*, p. 89.

⁹⁴ GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 12.

Nella pratica questo fenomeno assume una composizione ancor più complessa rispetto allo schema qui prospettato, comprendendo all'interno del meccanismo molteplici società "filtro" (c.d. "imprese cuscinetto" o *buffers*) interposte tra la "cartiera" e il reale acquirente finale, allo scopo di rendere ancora più difficili i controlli dell'Amministrazione tributaria e il recupero dell'imposta evasa. Questo è possibile dal momento che la presenza di *buffers* rende apparentemente più regolare le cessioni di beni effettuate, ostacolando un giudizio di ipotetica connessione diretta tra la "cartiera" e l'effettivo cessionario di beni⁹⁵.

Partendo dall'assunto, da dimostrare caso per caso⁹⁶, che vi sia preordinazione rispetto alla frode tra quelli che nell'esempio più sopra erano i soggetti (A) e (C), entrambi consci della natura di operatore fantasma della società (B) creata appositamente dai due per i fini già menzionati; qualora per l'intercorrere di normali transazioni economiche a cascata tra la "cartiera" e una serie indeterminata di soggetti (D), (E), (F) etc., tutti ignari (anche qui, da accertare caso per caso) di essere mere "pedine" del disegno evasivo posto in essere da (A) e (C), le operazioni, di per sé regolari dal punto di vista dell'imposta sui consumi esercita in rivalsa e assolta in detrazione, è pacifico ad oggi prevedere che rientreranno tutte sotto "*la lente d'ingrandimento*" del Fisco accertatore⁹⁷.

È a causa della natura del *missing trader* e della condotta fraudolenta in esame, che comporta la diffusione di effetti estesi a causa della velocità con cui avvengono le operazioni e l'elevato numero di soggetti coinvolti, che per l'Amministrazione si rende necessario "colpire" una pluralità di operatori economici tramite avvisi di accertamento, non potendo di fatto quest'ultimi essere ignorati, poiché la loro presenza, anche se avversi all'intento criminoso, si pone come condizione senza la quale la frode non potrebbe realizzarsi⁹⁸.

È proprio a queste società partecipanti la catena, potenzialmente "estraneae", infatti, che negli anni l'Amministrazione finanziaria si è recata a chiedere conto della perdita di gettito erariale, accertata l'impossibilità di ricavare alcun ché dai "resti" del *missing trader*⁹⁹.

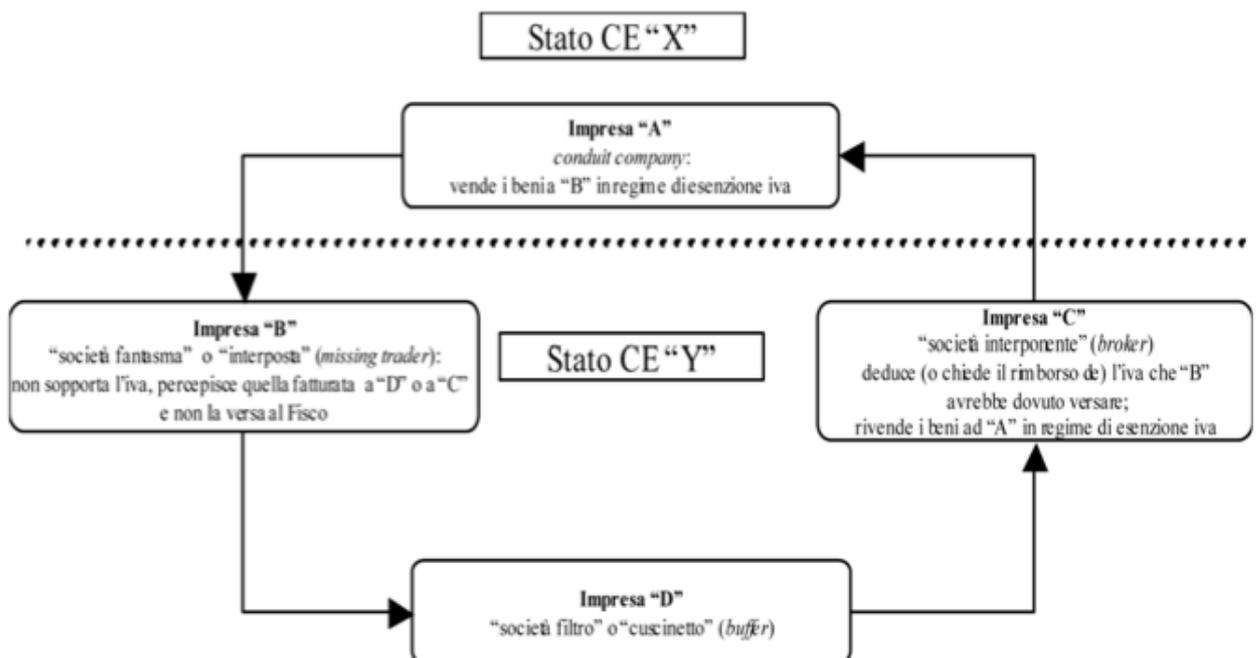
⁹⁵ MEREU A., *Le frodi IVA tra reati tributari e lesioni della leale concorrenza sul mercato: verso una nuova fattispecie di frode attuata attraverso l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto*, in Dir. prat. trib. int., n. 3/2012 p. 962.

⁹⁶ Sull'onere della prova in caso di frode 'carosello' v. cap. III par. 3 dell'elaborato.

⁹⁷ Si v. a riguardo TUNDO F., *Il dolo quale elemento determinante nella repressione alle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 12/2010, p. 969.

⁹⁸ Così SUTICH M.T., *La rilevanza della buona fede nelle frodi carosello*, in Dir. prat. trib., n. 2/2012, p. 304-305.

⁹⁹ Si rimanda alle conseguenze giuridiche in capo a detti soggetti, più o meno sanzionatorie, analizzate nel III capitolo.



Fonte: RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in Dir. Prat. Trib., n. 2/2011, appendice p. 379.

Si evidenzia, infine, che la "catena" fin qui descritta può ricongiungersi al punto d'origine quando il *broker* (C) effettua una cessione esente ad un'altra società (o allo stesso soggetto iniziale (A)) stabilita in Germania, ovvero dallo Stato dell'Unione in cui è iniziata l'operazione. Una volta che "cartolarmente" (ovvero mediante le reciproche fatturazioni e gli scambi monetari, non essendo, di fatto, assolutamente necessario che la merce si sposti fisicamente, nel caso in cui gli interposti al meccanismo partecipano tutti alla frode) le autovetture dell'esempio sono "di nuovo" al punto d'origine e vi è la possibilità di ripetere questo stratagemma ciclico potenzialmente all'infinito. Di qui il suggestivo aggettivo con cui queste frodi IVA sono state definite: "carosello", evocativo dell'esistenza di un circuito illecito nel quale i beni continuano a girare¹⁰⁰.

Negli anni parrebbe che sia la dottrina che la giurisprudenza si siano entrambe uniformate, e definiscano sotto il cappello di "frodi carosello" tutte le fattispecie di frodi IVA come più sopra descritte; non solo, quindi, quelle che si caratterizzano per la loro appurata circolarità, ma ricomprendendo anche i cosiddetti "caroselli aperti", ovvero quelli nei quali la merce non ritorna alla società che per prima ha iniziato il giro fittizio di fatture¹⁰¹.

¹⁰⁰ Si legge, infatti, nel Dizionario di lingua Italiana Treccani, I, Roma, 1986, p. 647, che con "carosello" s'intende: "complesso di vetture, barche, animali di legno (ovvero le giostre), che, fatti girare con apposito meccanismo, serve per divertimento ai ragazzi nelle loro fiere".

¹⁰¹ Così MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, in Giur. it., n. /2011, p. 1214. Sul tema, MANCAZZO A.-STRIDI L., "Frodi carosello" e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti", in Fisco, 2010, I, p. 1335, nt. 8. definiscono i caroselli "aperti" come "semplici" quando la merce è destinata ad altro operatore

Si noti già da ora come nel “*carosello chiuso*”, anche detto “puro”, che potremmo dire rappresentare la forma “completa” e “di riferimento” per questa tipologia di frodi, il vantaggio illecito può consistere anche nella formazione di una posizione creditoria ai fini IVA in capo all’operatore economico che rivende all’estero, per effetto del trattamento di non imponibilità correlato alle cessioni intracomunitarie¹⁰².

Alla luce di quanto esposto e volendo ricapitolare il ruolo dei soggetti passivi partecipanti a questo particolare meccanismo frodatario, troviamo, seguendo il flusso dei beni (che, invero, si è detto, potrebbero anche non muoversi mai):

- Il fornitore comunitario;
- La società “cartiera” nazionale (*missing trader*), ovvero il soggetto che non versa l’IVA addebitata in rivalsa al cliente);
- Le società filtro o cuscinetto (*buffers*);
- Il “regista” della frode, detto anche interponente, ovvero colui che ha organizzato gli scambi inserendo nella catena la cartiera e i filtri al fine di ottenere indebiti vantaggi.

Analizzato il complesso funzionamento delle frodi ‘carosello’, è lecito ora domandarsi quali siano i vantaggi che questo sistema realizza per chi lo pratica.

Abbiamo già avuto modo di appurare come sia l’asimmetria tra detrazione e versamento dell’imposta che crei i presupposti per l’evasione IVA, ma, invero, i risvolti pratici sono davvero molteplici. Partiamo con il dire che il cessionario del bene o committente del servizio reso dalla “cartiera”, iscrivendo in contabilità le fatture intercorse con quest’ultima a giustificazione degli acquisti effettuati, ottiene notevoli privilegi essenzialmente riconducibili a due categorie: un beneficio fiscale e un beneficio commerciale.

Il primo si realizza sempre per il solo fatto di porre in essere la frode, potendo dedurre un costo e detrarre l’IVA indicata in fattura; mentre il secondo, che sebbene sia davvero molto

nel Paese di partenza, e “complessi” quando la merce prima di giungere al consumo viene fatturata svariate volte in operazioni transnazionali al solo scopo di evadere l’IVA.

¹⁰² Acquisendo così una falsa qualifica di “*esportatore abituale*” ex art. 1, comma 1, lett. a) del Dl. 29 dicembre 1983, n. 746.

frequente potrebbe anche non esserci¹⁰³, permette al soggetto di acquistare e rivendere a prezzi inferiori di quelli di mercato con effetti dirompenti della concorrenza¹⁰⁴.

Un esempio numerico potrebbe agevolare la comprensione di suddetti indebiti vantaggi.

Riutilizzando i soggetti (A), (B), e (C) come più sopra descritti, si ipotizzi che il fornitore tedesco venda le autovetture alla “cartiera” per 100. Come più volte richiamato, l’operazione in questione è non imponibile e come tale non prevede l’IVA in fattura e di conseguenza nemmeno il pagamento della stessa da parte dell’acquirente.

(B) non possiede risorse perché, di fatto, non è un soggetto reale ma solo un soggetto interposto “fantasma”, e, quindi, si preoccupa di rivendere simultaneamente suddette autovetture ad un rivenditore nazionale: la società (C). Dal momento che il *missing trader* non verserà l’imposta che addebiterà in rivalsa, è chiaro che si può “permettere” di cedere i beni al concessionario italiano ad un prezzo inferiore rispetto agli altri operatori concorrenti sul mercato, esprimendo così in fattura l’importo, ad esempio, di 85 più IVA, per un totale pari a 103,7.

A questo punto, il concessionario (C), che sia o meno consapevole della frode, trova sempre conveniente acquistare da (B), poiché nettamente più economico di tutti gli altri rivenditori. Così facendo, versa 103,7 alla “cartiera” ed è proprio con tale incasso che quest’ultima paga il fornitore tedesco (A) per 100. Alla fine, (B) sparisce dalla circolazione avendo incamerato una provvista di 3,7, sul cui utilizzo si dirà in seguito, e avendo permesso all’acquirente (C) di detrarre l’imposta pagata per le automobili cedute, imposta che mai l’erario si vedrà però corrisposta.

Il concessionario, che per il meccanismo applicativo dell’IVA si trova rispetto a questo tributo neutrale, avendo acquistato a 85, potrà a sua volta rivendere con lo stesso margine, se non più elevato, dei suoi *competitors*, ma ad un prezzo al cliente finale sempre inferiore. Di qui l’alterazione delle normali condizioni di concorrenza dovuta ad una fattispecie di evasione

¹⁰³ È di questa opinione MARELLO E., *Prove impossibili e repressione delle frodi IVA nella prospettiva del giudizio di merito*, in Giust. trib., n. 4/2009, p. 6 e MONDINI A., *La nuova responsabilità del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in Rass. trib., 2005 p. 755 ss.

Si presti da subito attenzione al fatto che le transazioni nelle ‘frodi carosello’ possono tranquillamente avvenire anche a prezzi di mercato, potendo, in ogni caso, i partecipanti lucrare sull’IVA non versata dalla “cartiera”, attraverso ad esempio “retrocessioni” monetarie. Nonostante questo, però, un valore della transazione inferiore a quello che si potrebbe normalmente desumere dal mercato rimane comunque oggi il parametro di maggior attenzione per il Fisco nell’ipotizzare la partecipazione alla frode tra più soggetti. Sul tema si rimanda alla lettura di MALGUZZI A.-LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando “due compari mettono in mezzo” un’azienda*, in Dialoghi, n. 5/2010, p. 523-530.

¹⁰⁴ Per approfondire il rapporto tra frodi IVA e illeciti concorrenziali si veda TOMA G. D., *La frode carosello nell’IVA*, 2010, II, p. 1384.

perpetrata da un operatore economico e, ancora una volta, l'appurata rilevanza del fenomeno per il buon andamento del mercato unico europeo¹⁰⁵.

Il punto critico della frode, lo si avrà a questo punto certamente intuito, è valutare la connivenza o meno del soggetto (C) al disegno frodatario, essendone in ogni caso, comunque, da questo indiscutibilmente avvantaggiato. Su questo aspetto si ritornerà nel prossimo capitolo con riguardo ai motivi assunti dalla giurisprudenza alla base del “riequilibrio” della situazione impositiva complessiva a seguito di accertate frodi ‘carosello’.

Inoltre, ai fini della corretta qualificazione del fenomeno, è essenziale andare anche a valutare caso per caso la reale natura delle operazioni, dal momento che l'esistenza effettiva delle stesse, ovvero la reale compra-vendita di beni, comporta in Italia profili giuridici completamente differenti rispetto alla casistica di transazioni cartolarizzate ma mai davvero effettuate (le cosiddette F.O.I., ovvero fatture per operazioni oggettivamente inesistenti)¹⁰⁶.

In ultima analisi, ritornando al nostro esempio, e con lo scopo di evidenziare tutti i possibili risvolti che queste frodi IVA comportano, vi è un ulteriore elemento di criticità dato dal trattamento delle somme versate alla “cartiera”, ovvero i 3,7 che non sono andati a coprire il costo della merce pagato al fornitore¹⁰⁷. Le entrate così incassate da quest'ultima possono sia essere nuovamente trasferite alla società (C) (palesando così la complicità nell'accordo simulatorio) per essere reimpiegate “*in nero*” dalla stessa¹⁰⁸, oppure potrebbe essere depositate su conti corrente *offshore*, magari all'estero¹⁰⁹.

L'occultazione di ricchezza che viene a crearsi da parte di chi coordina la frode comporta a suo vantaggio la disponibilità di cosiddetti “*fondi neri*”, ovvero giacenze la cui origine è illecita e il cui titolare effettivo è al Fisco sconosciuto. La minaccia che deriva dalla creazione di questi fondi è data anche dal loro possibile utilizzo, potendo essere utilizzati, ad esempio, a scopi corruttivi¹¹⁰.

¹⁰⁵ Basti facilmente pensare che, con un IVA al 22%, il margine di profitto per gli operatori “fantasma”, in accordo con la società acquirente, sarà abbastanza alto da destare serie preoccupazioni concorrenziali per i *competitors* onesti.

¹⁰⁶ Sulle differenze tra questi due inquadramenti si rimanda al cap. III. Per ora basti assumere in via preliminare che “*la frode carosello si manifesta con la realizzazione di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti*”, così SUTICH M.T., *La rilevanza della buona fede nelle frodi carosello*, in Dir. prat. trib., n. 2/2012, p. 304.

¹⁰⁷ Si noti che, qualora l'operazione in sé fosse totalmente inesistente non solo sul piano formale ma anche sul piano pratico, il pagamento al *missing trader* per 103,7 sarebbe da questo totalmente incamerato, non dovendo versare al fornitore UE a monte alcunché.

¹⁰⁸ In caso contrario, si rammenta che un'entrata in conto corrente senza causale sarebbe ex art. 32 DPR 600/1973 considerata in Italia, alla luce di presunzione legale relativa, un “ricavo”, con le conseguenze che questo comporta.

¹⁰⁹ Per lo più in Paesi appartenenti alla “*Black List*” del Fisco, ovvero territori che adottano regimi fiscali agevolati e che in parallelo non hanno aderito al sistema di scambio tra Nazioni dei dati fiscali invocando il segreto bancario. La lista è in continuo aggiornamento, si v. DM 4 maggio 1999 e successive modifiche.

¹¹⁰ In relazione alla possibile configurazione di episodi di riciclaggio di denaro in capo alla cartiera cfr. TOMA G.D., *Frodi all'IVA comunitaria riciclaggio e indagini tributarie*, 2008, I, p. 975.

Oltre all'evasione, quindi, l'utilizzo di società "cartiere" fittizie persegue anche altre e altrettanto pericolose finalità, tra le quali troviamo: l'occultamento di flussi finanziari di natura illecita tra società (in forma di crediti e debiti reciproci), la creazione di provviste non tassate e senza un proprietario palese e il riciclo di prodotti rubati¹¹¹.

Non a caso, recenti studi, come quello dell'Osservatorio sulla Criminalità Organizzata dell'Università degli Studi di Milano svolto nel 2016, hanno dimostrato come la nuova frontiera delle mafie in Italia, tradizionalmente coinvolte in altro tipo di mercati illeciti, sia quella di mettere in piedi complessi schemi frodati con l'obiettivo di perpetrare reati fiscali ed infiltrarsi in modo criminoso nella quotidianità delle aziende, il tutto grazie a società *ad hoc* che per lo più forniscono servizi di false fatturazioni a imprenditori locali.

2.2.1. Sulla differenza con il semplice omesso versamento d'imposta

Rispetto al delicato tema dell'inquadramento del fenomeno in esame nel nostro sistema tributario, ad una prima lettura della fattispecie si potrebbe erroneamente ricondurre la stessa ad una semplice evasione da riscossione, posto che le autovetture dell'esempio di cui *supra* siano realmente giunte nella disponibilità materiali del soggetto (C) e che questo abbia adempiuto correttamente ai suoi obblighi di versamento dell'imposta alla controparte registrando la fornitura nel registro dell'IVA a credito.

Ai fini del ragionamento, si dà per acquisito il fatto che l'unico "legame" rispetto all'IVA che rimane in capo all'acquirente una volta conclusa e liquidata la transazione è la detrazione dell'imposta pagata¹¹², diritto che non è in alcun modo vincolato all'effettivo versamento alle casse pubbliche della stessa da parte del cedente (almeno teoricamente, subentrando nella prassi giurisprudenziale un requisito di diligenza implicito rispetto ai fatti in questione¹¹³), poiché trova il suo significato normativo nel principio cardine di neutralità che regola il tributo in esame¹¹⁴.

Premesso ciò, a differenza delle imposte sul reddito e delle imposte dirette in generale, però, l'evasione dell'IVA non può dirsi totalmente slegata e indipendente dai rapporti con gli altri

¹¹¹ RICCARDI M.-ZOPPEI V.-ANDREATTA D.-BOSISIO A.-MUSAT G.-VILLANYI B., *Oltre le mafie imprenditrici, oltre l'Italia: una mappatura dei fattori di rischio di infiltrazione della criminalità organizzata nelle imprese in Europa*, in Riv. di Studi e Ricerche sulla Criminalità Organizzata, 2019, n. 5, pp. 5-35. v. ad es. Cass., 25 ottobre 2006, n. 22882, dove la società fantasma emetteva fatture "al solo scopo di offrire copertura ad acquisti di metallo prezioso proveniente da attività illecite".

¹¹² Adempimento che, ricordiamo, avviene per masse di operazioni con cadenza periodica.

¹¹³ Sul punto si rimanda agli approfondimenti del cap. III in cui l'affermazione nel testo apparirà al lettore più chiara.

¹¹⁴ Si v. BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, Corr. trib., n. 19, 2010, p. 1511-1518; il quale evidenzia come soltanto in due casi possa essere contestato all'acquirente un indebito esercizio del diritto alla detrazione a norma dell'art. 19 DPR 633/1972: quando manca il fatto costitutivo del diritto e quando manca l'inerenza dell'acquisto rispetto al programma imprenditoriale. Cfr. cap. III par. 2.

soggetti passivi posizionati “a monte” o “a vale”, proprio per sua stessa configurazione. Il coinvolgimento di un altro soggetto nelle fattispecie di evasione IVA è la conseguenza del rapporto trilaterale che contraddistingue il tributo in questione, poiché il fornitore che addebita l'imposta al cliente è contemporaneamente debitore della stessa nei confronti del Fisco, verso il quale lo stesso cliente (se soggetto passivo) può esercitare il suo legittimo diritto di credito¹¹⁵.

Ritornando all'esempio in oggetto, nella fattispecie tipica, o se vogliamo “di scuola”, delle frodi ‘carosello’, vi è la riconosciuta e appurata compartecipazione dei soggetti (B) e (C), avendo, infatti, il secondo conoscenza (o, al più, si vedrà, potendone avere conoscenza utilizzando l'ordinaria diligenza) della natura del *missing trader*, quest'ultimo si è volutamente inserito nella catena di cessioni appositamente create per realizzare la frode¹¹⁶. Inoltre, si sottolinea che la provvista incassata da (C) è indispensabile, il più delle volte, da un lato per pagare il fornitore originario (A) e dall'altro per evadere intenzionalmente l'imposta.

Ne risulta che quello che superficialmente appare come un mancato versamento IVA e che rappresenta l'ultimo *step* di un sistema più complesso ha, a ben vedere, la sottotrama di un disegno frodatario orchestrato da più soggetti ai danni del Fisco. La società (B) non è, infatti, più reperibile e, laddove lo fosse, per la sua natura di soggetto “fittizio” non possiede risorse in grado per rimborsare allo Stato l'IVA ricevuta, tanto che non comparirà mai una dichiarazione IVA in cui si rappresenti l'imposta a debito.

Appare evidente che la frode, differentemente dall'evasione da riscossione, che rappresenta un comportamento individuale del contribuente inadempiente che non versa quanto dovuto, è realizzata per mezzo di strategie volte a distorcere la realtà e “ingannare” la Pubblica Amministrazione ai fini di aggirare la normativa interna e comunitaria (nel caso dell'IVA il principio di neutralità, sfruttando gli strumenti della rivalsa e detrazione, oltre ad un uso improprio della disciplina del *reverse* per le operazioni intracomunitarie).

Sotto il profilo prettamente “difensivo”, dimostrare la frode di più soggetti, ovvero il loro accordo illecito, comporta il coinvolgimento o meno delle società a monte e a valle di chi non ha versato l'IVA all'Erario; le quali se, invece, provano la legittimità della propria condotta, “scaricano” sul solo soggetto interposto la violazione dell'omessa liquidazione, essendo questa un'evasione del tutto autonoma e svincolata dalle posizioni soggettive di terzi¹¹⁷.

¹¹⁵ Così CENTORE P., *Responsabilità del soggetto passivo: effetti delle frodi IVA*, in *Fiscalità e commercio int.*, n. 3/2015, p. 8-9.

¹¹⁶ Così Corte di Giustizia UE, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 2006 in TUNDO F., *Il dolo quale elemento determinante nella repressione alle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 969.

¹¹⁷ Si v. Cass., Sez. trib., Sent. 25 marzo 2016, n. 5984 con commento di FANELLI R., *Frodi carosello: onere della prova e responsabilità solidale del cessionario*, in *Cor. Trib.*, n. 27/2016, p.2097, 2098.

Per questi motivi è improprio ricondurre le frodi ‘carosello’ al “solo” omesso versamento d’imposta, benché sia in effetti presente e determinante: proprio perché non ci troviamo di fronte al caso di una società strutturata e attiva ma in difficoltà economica che ha volontariamente scelto di non versare l’IVA per utilizzarla in leva e far proseguire il suo *business*; ma, bensì, ad una complessa struttura evasiva in cui ogni soggetto riveste uno specifico ruolo, assumendo, più o meno consapevolmente, compiti e funzioni ben precise¹¹⁸.

Nel caso dell’imprenditore in crisi di liquidità ci si riferisce ad una classica fattispecie di evasione fiscale (materiale¹¹⁹) dal momento che il contribuente attua comportamenti attraverso i quali viola scientemente (o perché non voglia o perché non può) le norme di legge al fine di non pagare o pagare meno (nel caso dell’omesso versamento il non liquidare l’imposta correttamente).

Inoltre, a differenza delle frodi IVA qui descritte, che possono sempre integrare nel quadro giuridico nazionale un reato penal-tributario¹²⁰; per far scattare l’illecito penale, l’omesso versamento deve superare certe soglie stabilite *ex lege* (prima viene sanzionato in via amministrativa per inadempimento dell’obbligazione tributaria, potendo benissimo essere anche scoperto da un controllo formale dell’Agenzia attraverso l’incrocio di dati)¹²¹.

Da queste premesse emerge che, almeno teoricamente, dovrebbe essere tutelato nella frode accertata il contribuente che: non ha partecipato alla realizzazione della stessa e da questa non vi ha tratto alcun vantaggio¹²². Qualora nei fatti ciò venisse provato, ci si renderà conto che è quantomeno evitabile condannare un contribuente per responsabilità oggettiva da fatto altrui (l’evasione), non potendo il mancato versamento dell’imposta ricadere nella società acquirente i beni e servizi¹²³; salvo, lo si ripete, la prova di un disegno criminoso comune tra le società, da

¹¹⁸ Così LANZI A.-ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, p. 145, i quali specificano che al contrario: “*non si avrebbe un’operazione fittizia ove taluno, senza alcun accordo fraudolento con le controparti, prendesse effettivamente parte ad un’operazione commerciale, al solo fine di realizzare guadagni attraverso una violazione dei propri obblighi fiscali, ad es. omettendo di provvedere al versamento dell’IVA: in tal caso (...) potrebbero essere integrati solo i reati di omesso versamento di IVA di cui all’art. 10-ter D.lgs. 74/2000, o, sussistendone gli estremi, quella di omessa dichiarazione, di cui all’art. 5 del D.lgs. 74/2000*”. Dello stesso orientamento è anche la Cassazione nella sent. 13 marzo 2009, n. 6124 ha ribadito che “*il solo mancato versamento dell’IVA da parte delle società intermediarie non era sufficiente a dimostrare la fittizietà*”.

¹¹⁹ Sulla differenza tra evasione materiale ed interpretativa si v. BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit. p. 184 e ss.

¹²⁰ Cfr. cap. III par. 3.2. e cap. IV par. 4.2. Si anticipa che ciò è dovuto al fatto che il nostro ordinamento riconduce la fattispecie alle “operazioni soggettivamente fittizie” che, a norma del D.lgs. 74/2000, integrano un reato penale senza la necessità del superamento di soglie meramente “quantitative”.

¹²¹ Sul tema si v. Cass. Sez. U., n. 37424 del 28 marzo 2013.

¹²² Nota n. 9 di CENTORE P. in TUNDO F., *Il dolo quale elemento determinante nella repressione alle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 12/2010, p. 969.

¹²³ Si v. VERNA G., *Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale*, in Dir. prat. trib., n. 2/2020, p. 642, il quale evidenzia come nel nostro ordinamento non sorge automaticamente una presunzione relativa di colpevolezza in chi si trova a fare affari con un evasore fiscale. A riprova, si anticipa la sent. *Optigen* della Corte UE 12 gennaio 2006, C-354/03, punti 44 et 45, dove si afferma che

provare obiettivamente nei fatti (e non con meri controlli formali), anche attraverso la dimostrazione di un valore normale dello scambio superiore all'effettivo corrispettivo¹²⁴. Si ha, quindi, un primo tassello sull'importanza attribuita all'elemento soggettivo in capo all'acquirente (e alla sua prova in giudizio), condizione che, lo si capisce, ha conseguenze assai dirompenti.

Ancora una volta si evidenzia come sarebbe quantomeno riduttivo, in definitiva, nelle frodi IVA, voler "leggere" unicamente un omesso versamento del tributo a fronte di un disegno evasivo più ampio che, come visto, sfrutta il regime di funzionamento del tributo in questione per trattenere una provvista indebita e per abbassare i prezzi al consumatore finale destando problematiche in tema anche di corretta concorrenza nel mercato unico¹²⁵.

Su di un punto occorre poi soffermarci, dal momento che non tutte le frodi IVA sono uguali e sbagliato sarebbe (come spesso ha fatto la giurisprudenza italiana) ricondurre il caso di specie sempre alla stessa "ingessata" fattispecie giuridica¹²⁶.

Nell'analisi in corso, infatti, ci stiamo riferendo a fenomeni 'carosello' in cui la frode IVA ha natura meramente soggettiva ed è importante sottolineare che, ricorrendo lo schema come più sopra descritto, non sempre un soggetto che si interpone in una catena commerciale è realmente qualificabile come "cartiera". Sebbene sia l'appellativo più ricorrente nei processi verbali di constatazione volti a contestare indebite detrazioni IVA per un numero elevato di contribuenti, spesso e volentieri quest'ultimo è impropriamente affibbiato a società che in concreto non hanno le caratteristiche chiave del *missing trader*.

Una "cartiera", per potersi davvero definire tale, deve sì emettere documenti contabili ritenuti falsi ma, al contempo, deve essere una "scatola vuota", un evasore totale che non deve

ogni operazione IVA "deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi".

¹²⁴ È di questa condivisibile opinione COVINO E., *Si fa presto a dire "cartiera" (ancora in tema di "frodi carosello")*, in Dialoghi, n. 4/2009, p.431. A riprova, si evidenzia la sent. 28 settembre 2017, n. 577, della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia che ha addirittura elevato a elementi costitutivi dell'illecito i prezzi inferiori a valori di mercato; non pentendo, infatti, secondo i Giudici, senza questo requisito da dimostrare, integrare la fattispecie delle frodi IVA.

¹²⁵ *Comunicazioni della Commissione europea al consiglio al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato sociale economico europeo, su una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'IVA nell'Unione europea*, in DOC Com. (2008), 1° dicembre 2008, in Banca dati EUR-lex. Sul tema MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, in Rass. trib., n. 3/2014, p. 453, il quale conclude che il concetto di "frode" trascende la dimensione dell'evasione da parte del singolo nella prospettiva della concatenazione degli effetti pregiudizievoli che essa è in grado di causare.

¹²⁶ PROCIDA M., *Meno automatismi sulle "frodi carosello"*, in Il Sole 24 Ore – Norme e tributi, 19 marzo 2009, p. 34.

rivestire un ruolo operativo nella transazione e, seppur effettivamente si adopera per la consegna di beni, non partecipare all'affare né materialmente né giuridicamente¹²⁷.

Sia chiaro fin d'ora al lettore che operazioni definibili "illecite" non sono per forza di cose anche "fittizie", e senza quest'ultimo requisito non si può chiaramente parlare di frodi 'carosello' così come le si è descritte¹²⁸. Se, infatti, come si è dato cenno, l'accusa Erariale muove le sue pretese invocando l'inesistenza delle operazioni (per lo più soggettiva), quest'ultima trova un limite nell'effettività: sia dello scambio materialmente eseguito e sia dell'identità del fornitore che lo ha attuato. Rientriamo in questa ipotesi, quindi, nel classico caso dell'omesso versamento IVA in capo al cedente a cui il Fisco andrà plausibilmente a riscuotere quanto dovuto, ipotizzando, appunto, una realtà societaria quantomeno "abbozzata" e non del tutto inesistente¹²⁹.

Ipotizzando per il momento l'esistenza oggettiva delle operazioni sottostanti, ovvero la reale compra-vendita di beni (o servizi) e il passaggio di questi tra agenti economici¹³⁰, la categoria giuridica che da anni in Italia di è scelto di utilizzare¹³¹ per inquadrare in giudizio le frodi 'carosello' è, invero, quella della cosiddetta "simulazione" fiscale, attuata mediante interposizione di un soggetto fittizio (la "cartiera") che ha permesso alle reali controparti commerciali di nascondere i veri interlocutori della transazione (nel nostro esempio, le società (A) e (C)), essendo questa realmente intercorsa tra i soggetti che si celano dietro alle società fittizie¹³².

¹²⁷ Opinione così sintetizzata da COVINO E., *Si fa presto a dire "cartiera" (ancora in tema di "frodi carosello")*, in *Dialoghi*, n. 4/2009, p. 431. Sulle caratteristiche ricorrenti delle società "fantasma" si rimanda alla lettura del paragrafo 2.3.

¹²⁸ È di questo avviso anche GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, p. 15; il quale afferma che "non basta il mancato versamento dell'IVA cui si accompagna l'esercizio del diritto alla detrazione: occorre, se ne è già dato cenno, l'interposizione dell'operatore fittizio, il c.d. missing trader (o cartiera o società fantasma), soggetto quest'ultimo che, al massimo, presta la propria disponibilità al magazzinaggio, per pochissimi giorni, della merce ceduta o l'opera di trasportatore dei beni dall'effettivo fornitore all'effettivo acquirente". Al più, se sussistono altri elementi da cui desumersi la collusione tra operatori, si può parlare di "varianti" della frode, discostandosi dalla tipologia classica di 'carosello', così MALGUZZI A.-LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando "due compari mettono in mezzo" un'azienda*, in *Dialoghi*, n. 5/2010, p. 523-530.

¹²⁹ Nel caso in cui non si riuscisse, nonostante l'assetto attivo dell'interposto, a recuperare l'IVA non versata, per accertare una eventuale responsabilità del cliente nella frode IVA occorre anche qui dimostrare la cooperazione tra i due operatori, utilizzando gli stessi "schemi logici" utilizzati nelle frodi 'carosello'. Cfr. COVINO E., *Si fa presto a dire "cartiera" (ancora in tema di "frodi carosello")*, cit., p. 430.

¹³⁰ Assunzione, questa, che non necessariamente è sempre verificata, rappresentando il caso contrario una delle possibili "estensioni" del fenomeno, dimostrando "il giro" dello scambio unicamente "sulla carta". Ai fini della trattazione si segnala l'affermazione perentoria di MARCHESELLI A. in *Frodi IVA e operazioni inesistenti: quando si risponde alle violazioni connesse dal proprio fornitore*, Riv. Giur. trib., 2013, p. 151: "le operazioni inerenti le frodi carosello non sono inesistenti, salva una specifica e analitica prova di tale circostanza, atteso che, di norma, esse sono fiscalmente vantaggiose (e illecite) anche senza essere progettate e attuate come fittizie".

¹³¹ Non senza aspre diatribe dottrinali, si v. a titolo d'esempio il saggio di RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 2/2011, p. 275-382 che verrà successivamente ripreso nel prosieguo del lavoro.

¹³² Al riguardo, si rimanda alla sent. della Suprema Corte, 13 aprile 2007, n. 8843, dove si afferma che: "l'interposizione fittizia di persona postula la imprescindibile partecipazione all'accordo simulatorio non solo del

La fattispecie della simulazione è “*una diretta partecipazione volitiva all’illecito*”¹³³, ovvero un accordo tra più parti per creare un’apparenza diversa dalla realtà, e nel caso delle frodi IVA in questione ha a che fare con i soggetti che hanno preso realmente parte alle operazioni¹³⁴. Si parla, infatti, in giurisprudenza¹³⁵, di interposizione fittizia come di una “*simulazione parziale di una delle parti contraenti*”, essendo i diritti nascenti dal contratto effettivamente acquistati dall’interponente e non già dal contribuente interposto-simulato¹³⁶.

Più nel dettaglio, tale interposizione comporta secondo i giudici nazionali l’insussistenza dei documenti su cui si fonda la transazione commerciale, essendo, infatti, da questi definiti “inesistenti” a norma dell’art. 1, 1 comma, D.lgs. n. 74 del 2000, su cui si avrà modo di tornare.

Giova fin d’ora sottolineare che, secondo autorevole dottrina¹³⁷, sussiste una “*falla logica*” in questa ricostruzione (peraltro, tutta italiana), poiché, almeno astrattamente, per ricadere in suddetto inquadramento giuridico, è indispensabile la “*volontà negoziale*” di interporre fittiziamente un soggetto e relativa dolosa partecipazione alla frode tra emittente fattura e acquirente¹³⁸. Questo comporta evidenti profili critici in contrasto con quella che oramai è una consolidata “*etichettatura giuridica*” attribuita alle frodi ‘carosello’, dal momento che la giurisprudenza, anche quella europea, ha scelto di considerare “partecipante” anche chi avrebbe potuto avere consapevolezza di essersi inserito in una catena frodatória.

2.2.2. Varianti alla frode

Dovrebbe fin qui essere chiaro che la frode si realizza grazie al mancato versamento dell’IVA addebitata in rivalsa e detratta dall’acquirente da parte del *missing trader* che, sfruttando il regime di non imponibilità delle operazioni intracomunitarie non ha pagato l’imposta al suo fornitore. Si noti che in questo meccanismo il soggetto interposto è programmaticamente a debito IVA verso lo Stato, condizione questa replicabile a determinate

soggetto interponente e di quello interposto, ma anche del terzo interposto, chiamato ad esprimere la propria adesione all’intesa raggiunta dai primi due”.

¹³³ MOSCHETTI G., “*Diniego di detrazione per consapevolezza*” nel contrasto alle frodi IVA, Milano, 2013, p. XII.

¹³⁴ Il concetto di simulazione ricalca quello normato dei “*contratti simulati*” nel Codice civile all’art. 1414. Nel caso delle frodi in oggetto così come delineate, si tratta nello specifico di una simulazione “*relativa*” (in quanto le operazioni vengono materialmente portate a compimento) e “*soggettiva*” (in quanto vi è divergenza tra chi ha emesso la fattura e chi ha effettivamente eseguito la prestazione).

¹³⁵ Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788.

¹³⁶ MOSCHETTI G., op. cit. p. 9.

¹³⁷ Tra gli altri si citano i lavori già richiamati in questo cap. di MOSCHETTI G., GIOVANARDI A. e RAGGI N.

¹³⁸ Lo si accenna già ora per riprendere il delicato tema più avanti nel corso della trattazione: se la categoria è quella dell’interposizione fittizia, come è pacifico assodare nel panorama giurisprudenziale italiano, la fattispecie delle frodi IVA di tipo ‘carosello’, è “*fuor d’opera parlare di consapevolezza, poiché questa è assorbita dalla condotta simulatoria*”, dovendosi, invece, indagare la volontà contrattuale tra le parti; così MOSCHETTI G., p. 8.

condizioni anche nei rapporti interni e qualora il cedente della “cartiera” sia estero e l’operazione a monte sia per questo un’importazione.

La conclusione a cui si giunge da quest’ultima affermazione è semplice: lo schema tipico di frode ‘carosello’ più sopra delineato può essere ulteriormente ampliato a tutte le operazioni (anche nazionali) in cui il soggetto intermedio (B) non è per qualche ragione tenuto a corrispondere l’IVA sulle acquisizioni di beni e servizi, mentre a valle applica e riscuote l’imposta in modo ordinario.

Strutturalmente, ciò che rende possibile il realizzarsi di queste fattispecie, oltre ai regimi di esenzione IVA¹³⁹, è costituito dalla qualificazione che il soggetto passivo interposto può assumere di fronte al Fisco, ovvero, ad esempio, essere “*esportatore abituale*” ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. a) del Dl. 29 dicembre 1983, n. 746. L’acquisizione di questo *status* comporta per la “cartiera” la possibilità di vedersi disapplicare l’IVA sulle operazioni anche in territorio domestico (nei limiti del cosiddetto *plafond*) semplicemente inviando alla sua controparte commerciale la “dichiarazione d’intento”, il tutto in forza dell’art. 8 del DPR 633/1972¹⁴⁰. Tale indebito beneficio consente al falso esportatore abituale, nelle successive cessioni poste in essere con operatori nazionali, di offrire prezzi inferiori a quelli mediamente praticati sul mercato; inoltre, il medesimo si comporta alla stregua di un *missing trader* e non versa alcun importo a titolo di IVA¹⁴¹.

Attraverso questa falsa qualificazione è chiaro che si riproducono gli stessi presupposti alla base della frode intracomunitaria, anche se vi sono, invero, significative differenze.

La prima sta nel fatto che, sebbene l’evasione possa attuarsi mediante l’utilizzo di false dichiarazioni d’intento, quest’ultime non possono per legge essere rilasciate prima di un anno di attività, periodo in cui, comunque, è necessario effettuare cessioni all’esportazione in misura superiore al 10% del volume d’affari complessivo. Palesemente contraffatta risulta, quindi, la dichiarazione di partita IVA che attraverso il registro VIES si è appurato essere nata da qualche mese, con conseguenti profili di complicità qualora si scegliesse di intrattenere con quest’ultima rapporti commerciali.

Inoltre, dal 2004, per contrastare sul nascere questa tipologia di frode, è stato introdotto l’obbligo di comunicare all’Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica entro termini precisi, i dati contenuti nella dichiarazione d’intento ricevuta in seguito alla quale si

¹³⁹ Cfr. par.1.2.

¹⁴⁰ Il quale stabilisce che: “*costituiscono cessioni all’esportazione non imponibili: (...); c) le cessioni le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all’esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell’imposta*”.

¹⁴¹ Così testualmente MEF, *Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva anno 2021*, 23 settembre 2021.

sono realizzate operazioni senza applicazione dell'imposta¹⁴². Il mancato invio della comunicazione nei termini previsti comporta sanzioni amministrative molto gravose, dal cento al duecento per cento dell'IVA che si sarebbe dovuta applicare sul corrispettivo pagato.

Potremmo ad oggi dire che, grazie alle norme sempre più stringenti attuate su questo fronte, è molto difficile riuscire ad attuare una frode tramite false lettere d'intento senza che vi siano evidenti profili di illegalità tra le parti, potendo anche da qualche anno a questa parte contare sull'incrocio dei dati a disposizione del Fisco che registra ogni qual volta una dichiarazione d'intento (oggi solo telematiche) viene inviata¹⁴³.

Nel caso di importazione di merci, invece, la frode può potenzialmente concretizzarsi anche grazie all'istituto del deposito IVA, disciplinato dall'art. 50-*bis* del DL n. 331/1993¹⁴⁴, che stabilisce che sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto anche “*le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA*”. Con “*immissione in libera pratica*” s'intende la posizione doganale di merce di per sé non comunitaria in merce comunitaria, con i benefici che quest'ultime posseggono. Con questo sistema, quindi, il *missing trader*:

- Non paga l'IVA in dogana perché assume l'impegno di differire l'imposizione facendo stazionare la merce in un deposito IVA;
- Estrae successivamente i beni, a questo punto immessi nel territorio nazionale in libera pratica, con conseguente obbligo di applicare l'imposta attraverso il meccanismo classico del *reverse charge*, con la particolarità della pratica dell'autofattura¹⁴⁵;
- Cede la merce ad un operatore nazionale applicando l'IVA in fattura sul corrispettivo, che potrebbe anche qui tranquillamente essere o meno inferiore al valore di acquisto;
- Non versa l'IVA che viene detratta dall'acquirente nazionale¹⁴⁶.

Come nel caso delle false lettere d'intento, anche qui è diventato nei fatti molto difficile, se non impossibile, realizzare evasioni tramite i depositi IVA con società fittizie. Questo per principalmente due disposizioni normative introdotte nel 2011.

¹⁴² Art. 1, comma 381, della L. 30 dicembre 2004 n. 311; modificato dal DL n. 16/2014 e dal D.lgs. n. 175/2014 art. 20.

¹⁴³ Il rimando è al paragrafo di questo lavoro in cui vengono approfonditi i meccanismi di cooperazione amministrativa e i sistemi di scambio delle informazioni fiscalmente rilevanti tra Stati, cfr. cap. IV par. 3.

¹⁴⁴ Lo scopo di questi depositi IVA è quello di evitare che i beni comunitari siano soggetti ad un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni provenienti da Paesi terzi (potendo questi usufruire dei depositi doganali).

¹⁴⁵ Ai sensi dell'art. 17 comma 2, DPR n. 633/1972.

¹⁴⁶ Così esemplifica GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 35.

La prima prevede che l'immissione di beni in libera pratica sia effettuata "*previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta*" (salvo particolari tipologie di soggetti esonerati)¹⁴⁷. La seconda, invece, ha prescritto la possibilità di estrarre la merce dal deposito IVA solo a soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto iscritti alla Camera di commercio da almeno un anno e che dimostrino un'effettiva operatività, attestando, inoltre la regolarità nei versamenti dell'IVA¹⁴⁸.

Un ultimo, e sicuramente non esaustivo, fenomeno di frode IVA attuato mediante l'interposizione di soggetti fittizi si è registrato soprattutto nel territorio nazionale sei settori in cui vi è un significativo ricorso alla manodopera, come, ad esempio: quello dei *call center*, degli appalti e dei trasporti.

L'illecito si realizza facendo formalmente assumere il personale utilizzato da società "cartiere" che in un secondo momento emettono fatture per prestazioni di servizio all'impresa in cui realmente fa capo la manodopera. Così facendo, i *missing trader* non assolvono gli obblighi dichiarativi e di versamento (anche sul piano dei contributi previdenziali) permettendo alle società utilizzatrici di detrarsi indebitamente l'IVA. Inoltre, in questa particolare fattispecie, spesso le fatture sono volutamente "gonfiate" per far apparire maggiori costi rispetto al reale costo del personale per poterli poi dedurre della base imponibile.

Recentissima una sentenza della Suprema Corte di Cassazione inerente quest'ultimo fenomeno¹⁴⁹, che ha accertato "*l'esistenza di una attività di illecita somministrazione di manodopera da parte delle (...) in favore di imprese del settore turistico e della ristorazione, attività che era stata dissimulata attraverso la stipula di fittizi contratti di appalto di servizi con un elevato numero di imprese e con emissione di fatture non corrispondenti al vero*". La contestazione è del reato di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000 per aver indicato nelle dichiarazioni IVA annuali, elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti; ovvero sia: quello che risultava da contratto essere un appalto di servizi, nella realtà dissimulava una somministrazione di mano d'opera così da poter far detrarre alla società in questione IVA nei fatti non dovuta.

A seguito di dettagliata argomentazione dei motivi che hanno portato la Corte ad assumere queste conclusioni, si assume come "*cartiera evoluta*" (suggestiva espressione richiamata dai Giudici) l'impresa che ha permesso alle parti in causa di beneficiare di un regime impositivo errato, poiché, in materia di IVA, il cosiddetto "prestito di personale" o distacco non rileva ai

¹⁴⁷ Art. 7 comma 2, lett. cc-ter), Dl. 13 maggio 2011, n. 70.

¹⁴⁸ Art. 2, comma 36-*vicies quater*, Dl. 13 agosto 2011, n. 138.

¹⁴⁹ Sent. Cass. III sez. penale, n. 11633 del 2 febbraio 2022.

fini dell'imposta, configurandosi da parte dell'utilizzatore soltanto un pagamento a titolo di rimborso spese¹⁵⁰, e non di corrispettivo, dal momento che il titolare del rapporto di lavoro rimane apparentemente la società fittizia.

Particolarmente significativa quest'ultima sentenza per le analogie e gli aspetti che si discostano dal normale meccanismo di frode 'carosello'.

Rispetto ai parallelismi tra le fattispecie vi è sicuramente l'intento simulatorio: come nelle frodi IVA classiche, infatti, vi è qui una rappresentazione distorta della realtà al Fisco, nascondendo una situazione mendace e diversa (nei soggetti) da quella effettivamente verificatasi¹⁵¹.

Di contro, la principale differenza ravvisabile è l'assenza nella vicenda di un ammanco ai danni dello Stato. Sotto questo aspetto, infatti, la difesa contestava la ricostruzione dei fatti asserendo che l'IVA esposta in fattura dalla "*cartiera evoluta*" fosse sì stata corrisposta dagli utilizzatori ma che questa fosse stata anche correttamente e tempestivamente versata allo Stato, difettando così della mancata riscossione dell'imposta tipica della fattispecie frodatrice in esame. Le conseguenze, però, ai fini fiscali sono, secondo gli Ermellini, le stesse che si ottengono mediante la classica frode IVA, dal momento che "*le due indagate hanno perseguito un duplice vantaggio ovvero una somministrazione illegale di manodopera, ma anche un ritorno di IVA su una operazione che non era imponibile ai fini IVA, configurando in tale modo il costo del lavoro come uno strumento per ottenere una detrazione dell'IVA*"¹⁵².

In ultima analisi, secondo la Suprema Corte, le conclusioni addivenute non collidono con il principio di neutralità dell'imposta dal momento che, in presenza di buona fede dell'emittente fattura, è garantita la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente fatturata per operazioni inesistenti; cosa che, nel caso di specie, non è avvenuta poiché tra i soggetti in causa vi era piena complicità¹⁵³.

¹⁵⁰ Escluso da IVA ai sensi dell'art. 15 DPR n. 633/1972.

¹⁵¹ Si rimanda al commento a sent. di SANTORIELLO C., *L'interposizione illegale di manodopera non esclude il concorso con il reato di false fatture*, in Fisco, n. 18/2022, p. 1777-1782, che non concorda con le conclusioni assunte dalla Suprema Corte, asserendo che la qualificazione come contratto di appalto o di servizio di una mera attività di somministrazione di mano d'opera indica in verità un'operazione (e una fattura) oggettivamente inesistente. Questo, dal momento che i documenti inerenti riportano una causale falsa, essendo le prestazioni per le quali risultano emesse le fatture "*totalmente diverse da quelle realmente poste in essere*".

¹⁵² Il verdetto finale è quello di "*utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*" e di conseguente "*diniego di detrazione IVA*", essendo la prestazione lavorativa svolta in prima persona dai lavoratori e non per il tramite di una società fittizia interposta. Si avrà modo di analizzarne il significato giuridico di tale giudizio nel cap. III.

¹⁵³ Cfr. SANTORIELLO C., op. cit. p. 1782, il quale sottolinea che "*questa conclusione solo in apparenza è in contrasto con il principio della neutralità dell'IVA, giacché una tale scelta di criminalizzazione è necessaria per arginare le condotte di frode*".

2.3. La difficoltà a riconoscere le società interposte

Nell'esempio portato nel presente capitolo si è preso a riferimento come "oggetto" degli scambi delle autovetture e si è detto che la scelta non è affatto casuale¹⁵⁴. Dal punto di vista merceologico la frode può riguardare in linea teorica qualsiasi tipologia di prodotto¹⁵⁵, è stato, però, accertato che nella prassi i beni più frequentemente introdotti in meccanismi di frode 'carosello', oltre ad avere un elevato valore unitario ed essere solitamente non deperibili, sono nella maggior parte delle volte a contenuto tecnologico e, più in generale, sono facilmente trasportabili e di ampia diffusione commerciale. Con queste caratteristiche ritroviamo ad esempio: prodotti informatici, telefoni cellulari, elettrodomestici, carburanti e prodotti petroliferi¹⁵⁶ e, infine, proprio le autovetture. Inoltre, si tratta di beni prevalentemente assoggettati ad aliquota IVA ordinaria, così da consentire agli organizzatori delle frodi la massimizzazione del profitto illecito¹⁵⁷.

L'oggetto delle transazioni potrebbe risultare significativo alla luce degli schemi statisticamente ricorrenti di frode e, come si vedrà, è proprio un punto di partenza su cui anche il legislatore nazionale ha scelto di basare le proprie strategie normative di contrasto¹⁵⁸.

In questo contesto, in cui le società *missing trader*, costituite già all'origine come evasori totali, assumono un ruolo fondamentale, sia per un cliente che voglia definirsi "accorto", che per il Fisco, risulta determinante essere in grado di riconoscerle attraverso quelli che si potrebbero definire come "*indicatori di anomalia*", ovvero quei segnali più o meno evidenti che fanno presumere un qualche tipo di disegno evasivo. Mi riferisco, in particolare, al cessionario e all'Amministrazione finanziaria perché sono questi i soggetti che sopportano maggiormente gli effetti dirompenti della frode: il primo trovandosi coinvolto in giro illecito con conseguenti oneri di difesa a suo carico, e il secondo dovendo garantire il prelievo tributario secondo la legge fronteggiando laddove fosse necessario azioni evasive.

A tal proposito, si avrà a questo punto chiarito che è proprio in ragione dell'unitarietà dell'intero meccanismo della frode 'carosello' che la condotta dei singoli partecipanti al "giro" deve essere analizzata ricostruendo l'intero ciclo di fatturazione fino al beneficiario finale.

¹⁵⁴ Sono stati definiti come i primi beni ad essere oggetto di questa tipologia di frodi, seguiti in un secondo momento dai prodotti informatici ed elettronici. Cfr. COVINO E., *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, in Dialoghi, n. 4/2011, p. 421-425.

¹⁵⁵ O di servizio, anche se meno frequenti. Un caso molto noto che riguarda una frode connessa ai servizi è il caso *Fastweb*, si v. BARBONE L., *La particolarità del caso rispetto alle ordinarie frodi carosello*, in Dialoghi tributari, 2010, p. 187-189.

¹⁵⁶ L'ultima grande frode 'carosello' passata alla ribalta sulla stampa italiana riguarda proprio prodotti petroliferi. Si v. Redazione ANSA, *Frode 'carosello' sui carburanti: evasa IVA per 130 milioni*, in ANSA.it, 7 luglio 2022.

¹⁵⁷ Così BANCA D'ITALIA, *Schemi rappresentativi di comportamenti anomali ai sensi dell'articolo 6, comma 7, lettera b), del D.lgs. n. 231/2007*, in Relazione UIF del 20.11.2020.

¹⁵⁸ Il riferimento riguarda la responsabilità solidale introdotta con l'art. 60-bis DPR n. 633/72, si v. cap. III par. 4.

Segnali di “*attività potenzialmente illecita*” da parte della controparte contrattuale o della società sottoposta a verifica da parte del Fisco, possono essere individuati sia sotto il profilo soggettivo che oggettivo.

Sotto il primo aspetto si ha la sistematica attribuzione della rappresentanza delle società “cartiere” a soggetti del tutto nullatenenti, spesso con precedenti penali o di polizia, in cui è del tutto assente un’esperienza manageriale ma che, nonostante ciò, si prestano a fare da “*teste di legno*” di un disegno evasivo di cui molto probabilmente non hanno neppure contezza ma che magari scelgono di assecondare in cambio di una parte dei fondi non versati¹⁵⁹. È evidente che queste caratteristiche fanno sì che l’azienda in questione non abbia una storia imprenditoriale pregressa, essendo anche mutevoli e soggetti a cambiamenti l’oggetto e la sede sociale per rendere più difficile la ricostruzione della fattispecie.

Con riferimento, invece, al profilo oggettivo, le imprese *missing trader* si connotano per loro natura ad una limitata “operatività” nel tempo, repentine crescite del volume d’affari nel giro di qualche mese e assenza di sedi effettive presso i luoghi dichiarati. In aggiunta a questa descrizione, che ben rappresenta l’esistenza “*solo su carta*” dell’impresa e la sua inconsistenza, molto frequentemente questa non ha neppure una struttura industriale e neppure i mezzi necessari allo svolgimento dell’attività aziendale dichiarata (i codici identificativi ATECO sono per lo più incongruenti).

Dai documenti dell’Unità di Informazione Finanziaria di Banca d’Italia (UIF, 2010, 2016, 2020) emerge anche che le movimentazioni bancarie in questi brevi lassi di tempo sono molto rilevanti, con entrate per lo più a cifra tonda riferite al pagamento di fatture da parte di altre società e da uscite, proporzionali alle entrate, dovute a ripetuti prelievi da parte degli amministratori. Sui conti delle società “cartiere” raramente compaiono operazioni anche solo vicine a quelle di un’impresa realmente operativa, come il pagamento di utenze, di tributi, emolumenti etc.

Non sconvolgerà, poi, appurare che un’altra caratteristica tipica delle società “cartiere”, sia quella della preordinata omissione degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento delle imposte, non presentando di conseguenza alcun bilancio a fine esercizio contando sul fatto di poter sparire senza lasciare traccia prima che eventuali controlli possano essere attuati.

Su quest’ultimo punto giova fare una precisazione, riprendendo considerazioni già fin qui esposte, dal momento che la casistica più semplice e veloce con cui il sistema delle frodi IVA

¹⁵⁹ Ciò non toglie che, accertata la corresponsabilità in base alla posizione di garanzia di cui all’art. 2392 c.c., in forza del quale l’amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi; il prestanome-amministratore “di diritto” possa comunque essere ritenuto responsabile anch’egli della frode. Sul tema si v. Cass., Sent. 27 novembre 2013, n. 47110.

può essere imbastito fa sì che per la maggior parte dei casi la società fittizia sia definibile come una “*cartiera morta*”, ovvero un soggetto come fin qui descritto. Al contrario, però, seppur più di rado nella pratica, vi possono essere anche “*cartiere vive*”, vale a dire imprese che “*hanno una sede legale realmente esistente, un impianto contabile apparentemente credibile e provvedono anche al pagamento di imposte, normalmente con versamenti di modesta entità, magari integralmente compensati con crediti fittizi*”. Come tali, quest’ultimi soggetti sono certamente di più difficile individuazione ma non rappresentano comunque imprese definibili “reali”, trovando la loro “ragione sociale” nella perpetrazione dell’illecito.

Volendo ancora aggiungere tasselli a comporre il sofisticato *puzzle* delle società “cartiere”, è utile richiamare un apparentemente datato ma attualissimo intervento dell’allora Direttore centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate, M. Di Capua, del 12 maggio 2005, in cui si specificava che il *missing trader* ha “*generalmente natura giuridica di società di capitali (società a responsabilità limitata) con capitale minimo; è spesso amministrato da personale nullatenente; non effettua versamenti IVA; opera in maniera esclusiva o prevalente con operatori comunitari; effettua acquisti intracomunitari di importi notevoli concentrati in un arco di tempo ristretto (generalmente 18-24 mesi); i redditi dichiarati dai soci in annualità precedenti fanno ipotizzare una capacità finanziaria non idonea a poter effettuare investimenti consistenti; non è dotato né di locali idonei all’esposizione o al commercio dei beni, né di collaboratori, necessari all’interno di una struttura commerciale*”¹⁶⁰.

In tema di società fittizie e di individuazione delle stesse nell’alveo delle imprese presenti nel tessuto imprenditoriale nazionale e comunitario, non si può non menzionare il recente lavoro pubblicato per conto di Banca d’Italia volto alla ricerca di “*Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere*”¹⁶¹. Gli Autori hanno da prima analizzato 60 decisioni della Corte di Cassazione intercorse tra il 2016 e il 2019 che identificavano alcuni tratti tipici delle imprese “cartiere”, tra cui riassumendoli troviamo come in parte già detto:

- la ricorrente finalità delle stesse ravvisabile nell’emissione di fatture per operazioni inesistenti in una più ampia rete di società;
- a livello di *governance* l’intestazione a soggetti “prestanome” e sotto il profilo organizzativo-finanziario la mancanza di una struttura, sia dal punto di vista dell’assenza di personale che dalla mancanza di beni immobili e mobili, oltre ad una leva del debito praticamente inesistente;

¹⁶⁰ Vedi cit. in GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*.

¹⁶¹ PELLEGRINI A.-DE FRANCESCHIS P.-BENTIVOGLI C.-LAURENZA E., *Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere*, in UIF Quaderni dell’antiriciclaggio di Banca d’Italia, n. 15, dicembre 2020.

- il deposito, nei casi in cui venga attuato, di bilanci redatti in forma abbreviata;
- la presenza in settori di attività molto eterogenei, potendo la frode riguardare qualsiasi tipologia di prodotto, anche se quelli più a rischio per la natura delle transazioni sono quelli, come si è già avuto modo di constatare: del commercio di autoveicoli, dei beni a contenuto tecnologico, dei beni alimentari, del carburante, della logistica, dei metalli preziosi, delle pulizie e delle manutenzioni, dei materiali ferrosi e dell'edilizia.

Preso atto ancora una volta di come vi siano tratti ricorrenti e idonei a far scattare una qualche presunzione di commercio illecito, per individuare le “cartiere” all'interno delle imprese attive, è stato proposto nel documento un indicatore che sintetizza proprio queste caratteristiche distintive relative all'organizzazione interna, l'apparato tecnico e contabile, la dotazione patrimoniale e la capacità reddituale. L'utilità di siffatto indicatore è evidentemente riconducibile al tema dell'analisi preventiva del soggetto economico e, in ambito giudiziale, alla prova della “conoscibilità” delle evidenti anomalie dell'interlocutore commerciali tali da destare sospetti presuntivi di evasione fiscale.

L'indicatore sintetico in questione è stato derivato dall'aggregazione lineare di cinque indici semplici di bilancio d'esercizio¹⁶², espressi come rapporto tra variabili di conto economico e stato patrimoniale, di seguito elencati:

- $qimmat$ = immobilizzazioni materiali/attivo
- $qonfin$ = interessi e altri oneri finanziari/ricavi
- $qpatr$ = (capitale sociale versato + riserve nette) /passivo
- $qacco$ = valore assoluto (1- (acquisti netti + costi per servizi e godimenti di beni di terzi) /ricavi))
- $qclav$ = spese per il personale/ricavi

Chiaro è che per tutti questi indici valori bassi stanno a significare la presenza di una presumibile società “cartiera”.

Standardizzando i valori medi di un certo lasso di tempo per ciascuno degli indici è possibile ottenere I_s dato dalla somma delle variabili:

$$I_s = \alpha * qimmat + \beta * qonfin + \gamma * qpatr + \delta * qacco + \varepsilon * qclav$$

A seguito di accurate analisi campionarie, gli Autori hanno confermato come l'indicatore sintetico così costruito risulti di supporto nell'individuare in un primo passaggio documentale

¹⁶² Non può ritenersi comunque esaustivo siffatto indicatore, dal momento che, come analizzato, non infrequentemente non sono rinvenibili bilanci delle società “cartiere”.

potenziali *missing trader*. L'utilizzo di rapporti matematici non può, però, in ogni caso, dirsi esaustivo di un'analisi sullo stato fittizio della società, potendosi verificare anche “falsi positivi” tra gli indici, rendendo di conseguenza necessaria e, anzi, indispensabile una successiva analisi finanziaria, amministrativa, fiscale e investigativa delle imprese individuate per la conferma o meno della natura di cartiera.

Insomma, anche “*l'apparenza a volte inganna*” e una società superficialmente opaca e da poco sul mercato potrebbe in realtà rivelarsi un buon *partner* commerciale, e questo, per chi vuole estirpare il fenomeno delle frodi IVA, è sicuramente un punto su cui riflettere alla luce dei pronunciamenti giurisprudenziali sul tema.

Non deve, però, far desistere il legislatore su questo punto: individuare e sottoporre a controllo un'impresa alla luce di indicatori ben individuati e congeniati si può e anzi, si deve fare, senza per questo dover aspettare di imbattersi in un giro fraudolento e dover accusare per questo di complicità anche i cessionari (ipotese, questa, lo si ribadisce, sempre e comunque da dimostrare).

L'analisi fin qui descritta potrebbe ulteriormente rafforzarsi se, utilizzando algoritmi e *software* basati sui dati in possesso dell'Agenzia delle entrate e delle Camere di Commercio, fossero incluse alcune variabili di “controllo”, che tengano conto di caratteristiche *extra* bilancistiche delle società¹⁶³. Ci si riferisce, senza pretesa di esaustività, ad esempio ai cambiamenti di sede repentini e ai provvedimenti giudiziari emanati nei confronti dei soci o degli amministratori. Solo in questo modo è possibile attuare una sempre più accurata “scrematura” delle società, senza doversi vedere costretti a pretendere adempimenti eccessivamente onerosi in capo a chi, spesso e volentieri, altro non fa che ricercare sul mercato il fornitore più economico¹⁶⁴.

Ecco che, quindi, anche dal lato dell'Amministrazione fiscale, un indicatore di questo tipo dovrebbe essere debitamente tenuto in considerazione ai fini dell'individuare l'ordinaria diligenza che un contribuente dovrebbe tenere nell'intrattenere rapporti con i fornitori, e, contemporaneamente, dovrebbe fungere a supporto nella dimostrazione di aver tenuto una condotta trasparente volta a superare eventuali presunzioni di compartecipazione alla frode¹⁶⁵.

¹⁶³ Così ID., *Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere*, op.cit.

¹⁶⁴ Sul tema dell'onere della prova nelle frodi in questione si v. estesamente il cap. III.

¹⁶⁵ Così LEO M., *Operazioni soggettivamente inesistenti: la giurisprudenza di legittimità delimita i controlli*, in Corr. trib., n. 3, 2022, p. 245-246.

REAZIONI DI CONTRASTO DELL'ORDINAMENTO: TRA DINIEGO ALLA DETRAZIONE E RESPONSABILITÀ SOLIDALE

SOMMARIO: 3.1. Le sentenze della Corte di Giustizia sul tema e la necessaria “buona fede” in campo IVA. – 3.2. Il difficile recepimento della Cassazione e le operazioni soggettivamente inesistenti: i rivolti sul piano tributario di una fattispecie penale. – 3.3. La diligenza dell’acquirente: tra certezza del diritto e ripartizione dell’onere della prova in capo al Fisco e al contribuente. – 3.3.1. Sulla deducibilità dei costi da operazioni fittizie. - 3.4. L’ art. 60-bis DPR n. 633/72 e l’introduzione della responsabilità solidale per riaffermare la neutralità del tributo.

3.1. Le sentenze della Corte di Giustizia UE sul tema e la necessaria “buona fede” in campo IVA

Abbiamo fin qui avuto modo di porre l’attenzione sulla gravità del fenomeno delle frodi ‘carosello’, una fattispecie insidiosa per la sua complessità e per gli effetti distorsivi a danno di imprese e dello Stato che questa comporta. In sintesi, ci troviamo di fronte ad una frode¹⁶⁶ fiscale di matrice europea per mezzo della quale si verifica un’artificiosa rappresentazione da parte del contribuente delle proprie operazioni economiche, finalizzata all’ottenimento di indebite detrazioni e rimborsi dell’imposta sul valore aggiunto¹⁶⁷.

La natura comunitaria del tributo ci impone di analizzare le modalità attraverso le quali l’ordinamento giuridico ha contrastato suddette frodi: *in primis* attraverso l’interpretazione giurisprudenziale della disciplina dell’imposta sul valore aggiunto data dalla Corte di Giustizia

¹⁶⁶ In generale, le frodi in ambito europeo identificano “ogni condotta illecita attraverso la quale si realizza un vantaggio non dovuto, in danno degli interessi finanziari dell’Unione Europea”, in in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2007, *De Jure*. Così PARLATO A., alla voce *Frode comunitaria*.

¹⁶⁷ La prima denuncia esplicita circa le rilevanti “falle” nel sistema impositivo IVA sono state denunciate dal Consiglio Ecofin il 5 giugno 2000 per poi il tema essere ripreso dalla Commissione UE già nell’aprile 2004 definendo il problema della frode sul valore aggiunto “*particolarmente preoccupante*”.

dell'Unione europea (CGUE), che fin dall'introduzione dell'IVA nel mercato unico ha dovuto affrontare complesse questioni relative alla corretta applicazione del tributo in caso di accertati illeciti tributari transfrontalieri¹⁶⁸.

Le frodi 'carosello', o "frodi delle società fittizie"¹⁶⁹, che sono state portate al vaglio del giudizio UE, hanno la caratteristica di aver seguito negli anni uno schema che, seppur con alcune varianti, ha relativamente mantenuto i suoi capisaldi¹⁷⁰:

- 1) Costituzione di una società di comodo cosiddetta "cartiera" in territorio nazionale regolarmente dotata di partita IVA;
- 2) Interposizione di quest'ultima tra un "cedente comunitario" ed un "acquirente nazionale" non consumatore finale (eventualmente interponendo anche società "filtro");
- 3) Acquisto intracomunitario documentato da fattura da annotare in capo alla "cartiera" attraverso l'inversione contabile, sterilizzando ai fini IVA l'effetto fiscale dell'operazione;
- 4) Successiva (o contestuale) rivendita all'acquirente nazionale addebitando l'imposta in rivalsa senza, però, effettuarne il versamento in sede di liquidazione all'Erario, per poi dileguarsi nel nulla. Il cessionario nazionale allo stesso tempo, vendendo il bene, matura il diritto a detrarre l'IVA versata al *missing trader*¹⁷¹.

Reagire in modo perentorio e rapido a questa tipologia di frodi ha comportato per l'interpretazione giurisprudenziale che si è avvicinata la necessità di contemperare due diverse e apparentemente insanabili esigenze: evitare che vengano perpetrate operazioni con risvolti distorsivi della concorrenza sul mercato (unitariamente all'erosione delle entrate pubbliche) e garantire, al contempo, ai contribuenti la facoltà detrarre l'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 19 DPR 633/1972¹⁷².

Non deve stupire il ruolo in prima linea svolto nella fattispecie dalla giurisprudenza UE (che pur risolvendo casi è, nell'interpretazione delle norme, fonte stessa del diritto comunitario¹⁷³),

¹⁶⁸ Si rammenta che, oltre a presidiare la legittimità degli atti delle istituzioni europee, la Corte vigila sull'osservanza da parte degli Stati membri degli obblighi derivanti dai Trattati e interpreta nel modo più uniforme possibile il diritto europeo su domanda dei singoli giudici nazionali. In argomento TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010. Cfr. gli approfondimenti del cap. I par. 1.1.1 sull'importanza delle sentenze interpretative della Corte Ue nell'integrare e ampliare il diritto comunitario stesso.

¹⁶⁹ Espressione presente in MOSCEHTTI G., *Diniego di detrazione per consapevolezza" nel contrasto alle frodi IVA*, CEDAM, 2013, p. 2.

¹⁷⁰ TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in Giur. it., 2011, p. 1213-1214, ne riconosce tre indispensabili elementi essenziali: 1) la non imponibilità degli acquisti da parte del soggetto interposto; 2) l'omissione di un versamento d'imposta nella catena da parte di una società che si rende in un secondo momento irrintracciabile; 3) la possibilità di vedersi ridurre lungo il ciclo commerciale il prezzo del bene.

¹⁷¹ Elencazione riadattata da TOMA G. D., *La frode carosello nell'IVA*, in Dir. prat. trib., n. 6/2010, p. 1382.

¹⁷² MEF-DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Le operazioni soggettivamente inesistenti: giurisprudenza sui profili fiscali e dialogo tra Corti*, in Rassegna giurisprudenziale ragionata delle Commissioni Tributarie, n. 2/2021, p. 19.

¹⁷³ D'ANGELO G., *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, op. cit., p. 16 ss.

dal momento che il legislatore è stato per lungo tempo assente in tema di repressione di fenomeni fraudolenti realizzati dallo sfruttamento del regime di non imponibilità delle operazioni intracomunitarie. Affinché si arrivasse a concepire una forma di “*responsabilità plurale*” per la frode perpetrata da soggetti rientranti nel medesimo circuito produttivo-distributivo, la CGUE ha, quindi, fatto emergere dal sistema una interpretazione dello stesso nella prospettiva della sua reciproca tutela da parte degli operatori commerciali, i quali stando sul mercato accettano anche un dovere implicito di vigilanza reciproca¹⁷⁴. Infatti, non sarebbe stato possibile giungere ad una simile conclusione attraverso gli strumenti dell’illecito e delle fattispecie sanzionatorie, né con la responsabilità solidale dipendente, giacché questi ambiti soggiacciono al principio di legalità e tassatività e, di conseguenza, avrebbero richiesto un intervento normativo specifico da parte dei singoli Stati membri.

Nello specifico, il tema che si è già avuto modo di indagare nel corso del precedente capitolo, riguarda la posizione agli occhi del Fisco di coloro i quali non hanno omesso il versamento d’imposta, ma hanno partecipato alla trama fraudolenta, ponendosi: o a valle della “cartiera”, o a valle di chi, operatore effettivo, abbia a sua volta acquisto da quest’ultima fungendo da *buffer* del sistema. Insomma, ci si chiede se un uso distorto delle regole del tributo comunitario possa comportare in capo a questi soggetti passivi (gli unici, invero, che rimangono “aggredebili”) la facoltà per i funzionari accertatori sparsi nel territorio europeo di poter loro “*chiedere conto*” della frode.

La risposta a questa domanda non può che essere affermativa, alla luce della consolidata interpretazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia europea che non si è fatta scrupoli ad introdurre funzionalmente *ad hoc* nel panorama tributario un concetto quale l’“*abuso del diritto*”¹⁷⁵ anche per osteggiare in contenzioso fenomeni apparentemente regolari ma con una sottotrama elusiva, dal momento che vige nell’ordinamento un divieto implicito di avvantaggiarsi indebitamente degli istituti tributari. Muovendosi lungo il delicato perimetro dei principi del sistema, l’espressione più volte richiamata in numerose sentenze all’inizio del

¹⁷⁴ Così MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 465, che aggiunge: “*La giurisprudenza ha voluto consapevolmente costruire un modello che consentisse di ostacolare l’evasione*”.

¹⁷⁵ L’abuso non è sovrapponibile alla fattispecie oggetto del presente lavoro (se ne darà successivo approfondimento, cfr. par. 2) ma l’istituto è stato per alcuni anni al centro del dibattito proprio per la sua pervasività in ordine alla repressione di fenomeni fiscalmente artificiosi realizzati al fine di perseguire vantaggi tributari indebiti. Per ricostruire i passaggi giurisprudenziali comunitari che hanno portato all’elaborazione del concetto di “*abuso del diritto*” si rimanda, tra i tanti, alla lettura di VILLANI M., *Abuso del diritto*, 2017, Giappichelli, p. 1-27.

millennio anche in materia di frodi IVA è, infatti, stata: “*Gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*”¹⁷⁶.

Prima di addentrarci nella ricostruzione giuridica in sede europea della fattispecie, si anticipa fin d’ora che la scelta degli interpreti, prima comunitari e poi, conseguentemente, anche italiani¹⁷⁷, è stata quella di negare in sede giudiziaria il diritto alla detrazione dei soggetti più sopra menzionati, dal momento che non poteva dirsi conforme agli scopi originali della Sesta Direttiva IVA un utilizzo, per l’appunto, “distorto” di questo diritto fondamentale.

I risvolti applicativi di siffatta conclusione sono notevoli per gli operatori economici, dacché la negazione di tale diritto non trova origine in alcuna specifica disposizione né nazionale né europea ma si ripropone negli avvisi di accertamento agganciandosi a quello che è il “*diritto vivente*”¹⁷⁸, comportando un vorace dibattito che dura tutt’oggi tra dottrina e giurisprudenza tributaria¹⁷⁹.

Il motivo di un tanto aspro conflitto argomentativo pone le sue basi sul fatto che i giudici del Lussemburgo hanno scelto, per “combattere” le frodi IVA, di sterilizzare in taluni casi il fondante principio della neutralità per gli operatori economici dell’imposta sul valore aggiunto¹⁸⁰. Sono, infatti, stati gli stessi giudici comunitari a sottolineare che il diritto di detrazione, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazione, dovendosi invece esercitare per la totalità dell’imposizione che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte¹⁸¹.

La frode, tuttavia, in questo contesto costituirebbe un limite eccezionale al sistema, facendo sorgere molteplici problematiche che sottendono a questa sopraggiunta “deroga” interpretativa

¹⁷⁶ Cfr. Corte Giustizia Ce., 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33; 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32; 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*, punto 54.

¹⁷⁷ Non potrebbe che essere così, si v. DE MITA E., *Principi di Diritto tributario*, Milano, 2004, p. 370: “*Le norme comunitarie non solo prevalgono su quelle interne se sono precise e sufficientemente determinate (...), ma fungono comunque da criteri fondamentali per l’interpretazione della disciplina nazionale*”.

¹⁷⁸ Lunga e articolata è la nozione, se davvero ne esiste una, di “*diritto vivente*” ma basti sapere che oggi è perlopiù utilizzata in modo atecnico e approssimativo, riducendolo al diritto che “*vive nelle corti*”, al quale più o meno inconsapevolmente gli operatori giuridici si uniformano. Così GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: profili ricostruttivi*, cit. p. 75-76.

¹⁷⁹ Riassume il punto MOSCHETTI G., “*Diniego di detrazione per consapevolezza*” nel contrasto alle frodi IVA, p. 167, il quale ritiene inapplicabile l’indetraibilità dell’IVA poiché, tra i tanti motivi che si avrà modo di analizzare, questa regola giurisprudenziale “*non è stata creata da una fonte giuridica europea, né dal legislatore nazionale*”.

¹⁸⁰ Scrive GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2016, p. 118-119: “*Non si discute sul fatto o sulla necessità di tutelare il gettito erariale, ma che l’interpretazione della disciplina IVA da privilegiare sia sempre e solo quella orientata a minimizzare il rischio della frode, al costo di sacrificare la piena neutralità del tributo è forse un esito che neppure la Corte di Giustizia intende condividere*”.

¹⁸¹ Si v. nota 28 CERIONI F., *La prova della frode fiscale relativa all’imposta sul valore aggiunto e della “mala fede” del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2014, p. 155.

perché, lo si intuisce, comporta la degradazione del contribuente “di diritto” a contribuente “di fatto”, dovendo così sopportare il peso dell’imposta che diventa un costo a suo carico¹⁸².

L’IVA, infatti, come si è ampiamente descritto nel primo capitolo, è un’imposta sul consumo e, come tale, deve gravare sul consumatore finale, unico a dimostrare la capacità contributiva, e non sugli operatori economici intermediari, il cui unico scopo nel sistema è quello di “anticipare” suddetta imposta¹⁸³.

Concettualmente, per parte rilevante della dottrina¹⁸⁴, negare la detrazione coinciderebbe con la negazione del meccanismo di funzionamento stesso dell’imposta e, provocatoriamente, anche la contestuale negazione dell’esistenza di un vero mercato unico europeo¹⁸⁵.

Prima di esporre le ragioni che hanno portato ad una interpretazione tanto radicale, si rende utile riassumere da subito le obiezioni principali mosse in contrasto a questo orientamento giurisprudenziale per comprenderne i profili più critici:

1) In linea teorica l’azione di recupero dell’imposta evasa dovrebbe essere focalizzata sull’agire nei confronti della società di comodo, a cui va imputato il mancato versamento di questa. La natura stessa del soggetto, fittizio e nullatenente, però, impone agli Uffici di “*guardare altrove*”, pena l’inefficacia dell’azione repressiva verso questo tipo di frodi. Tuttavia, non si può ritenere sufficiente la necessità di riequilibrare la situazione disconoscendo il diritto a detrarre l’imposta versata dal cessionario, dovendo l’ampliamento dei poteri accertativi in capo al Fisco trovare fondamento e giustificazione nella legge¹⁸⁶;

2) Il diniego del diritto a detrarre non è l’unica via per ripristinare una situazione di legalità, dal momento che ogni Stato membro può stabilire un sistema di responsabilità

¹⁸² Estremamente innovativa, a riguardo, è la sentenza della Commissione provinciale di Reggio Emilia n. 203/2/2017 con la quale viene riconosciuta al contribuente la possibilità di richiedere a rimborso la quota IRES indebitamente versata a causa della sopravvenuta indetraibilità dell’IVA. Stante la deducibilità dei costi riferiti ad operazioni soggettivamente inesistenti (su cui si rimanda alla lettura del par. 3 del presente capitolo) e contrariamente a quanto previsto dall’art. 99 TUIR che prevede l’indeducibilità dell’imposta per la quale è previsto l’esercizio della rivalsa, l’IVA divenuta a posteriori indetraibile non rappresenterebbe più un tributo ma bensì un “onere accessorio” e come tale imputabile in aumento al costo del singolo bene alla quale è riferita. Il principio qui espresso, seppur dibattuto e avverso dall’Amministrazione finanziaria (che lamenta l’irrelevanza delle conseguenze dell’accertamento se si optasse per siffatte conclusioni), appare più che condivisibile alla luce dell’intero elaborato, cfr. AVOLIO D.-PEZZELLA D.-SANTACROCE B., *Deducibilità dalle imposte sui redditi dell’IVA indetraibile nelle operazioni soggettivamente inesistenti*, in Corr. Trib., n. 2/2018, p. 89-93.

¹⁸³ Come ci ricorda COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell’Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 675, l’imposta è strutturata “*in modo da colpire la cessione di beni o la prestazione di servizi in considerazione della relativa immissione in consumo*”.

¹⁸⁴ BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, Corr. trib., n. 19, 2010, p. 1511 ss.; GIOVANARDI A. op. cit.; MOSCHETTI G. op. cit.; GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA*, cit.

¹⁸⁵ L’obiettivo dell’IVA così strutturata era quello originale di armonizzare le legislazioni degli Stati membri sulla cifra d’affari, cfr. la prima Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/227/CEE.

¹⁸⁶ Così GIOVANARDI A., op. cit. p. 47.

solidale nel pagamento dell'IVA¹⁸⁷. Il legislatore italiano ha infatti usufruito di tale facoltà con l'introduzione nell'ordinamento dell'art. 60-*bis* del DPR n. 633/1972, per cui insistere con la negazione della detrazione al posto di circoscrivere le vicende al dettato normativo in questione potrebbe addirittura apparire pleonastico¹⁸⁸;

3) Nessuna limitazione, eccetto quella di poter detrarre solo l'IVA inerente al programma imprenditoriale¹⁸⁹, se sussiste preliminarmente alla base il fatto costitutivo del diritto (ovvero l'acquisto è realmente avvenuto¹⁹⁰, anche rispetto all'esatto ammontare che risulta in fattura), è desumibile dalla disciplina IVA. Lo sforzo di voler ricondurre il diniego ad una interpretazione adeguatrice della stessa direttiva da parte dei giudici evidenzia profili di inconsistenza di tale regola giurisprudenziale, in aggiunta al fatto che nella sistematicità del tributo armonizzato suddetto diritto non è condizionato dal versamento dell'imposta da parte del fornitore che abbia agito in rivalsa¹⁹¹.

4) In linea teorica, la soluzione avversa in questione comporta l'ingiustificato intersecarsi di due piani diversi: quello della riscossione in capo alla "cartiera" e quello accertativo in capo all'utilizzatore della fattura. Così facendo, negando la detrazione e contemporaneamente muovendosi per recuperare il tributo in capo al venditore (pratica estremamente complessa, ma non per questo impossibile), si ricade in una situazione di doppia tassazione che il sistema dovrebbe in ogni modo tendere a evitare¹⁹².

Muovendosi sul delicato perimetro di funzionamento dell'IVA le criticità sono evidentemente molteplici ma l'interprete non ha comunque desistito dall'adottare questa impostazione giudiziale (il diniego di detrazione) che ad oggi è data per assodata dalla giurisprudenza sovranazionale e nazionale¹⁹³.

¹⁸⁷ *Ex art.* 205 della Direttiva IVA.

¹⁸⁸ *ID.*, *ivi p.* 48 e BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, cit. Sull'art. 60-*bis* e i suoi risvolti si avrà modo di tornare approfonditamente *infra par.* 3.4.

¹⁸⁹ *Ex art.* 168 della Direttiva e art. 19, comma 1, del DPR 633/1972, ovvero l'acquisto non ha nulla a che vedere con l'attività economica esercitata dall'imprenditore.

¹⁹⁰ Come è lecito aspettarsi dalle frodi 'carosello', il cui meccanismo prevede, di regola, che le operazioni siano materialmente concluse tra i diversi soggetti. Lasciamo per ora da parte, quindi, la fattispecie di operazioni oggettivamente inesistenti.

¹⁹¹ Sul punto, ancora una volta, si v. la stessa Corte UE, Sent. *Optigen* in accordo con il principio di neutralità ma anche di certezza del diritto per gli operatori economici che, altrimenti, si troverebbero nella condizione di non riuscire ad adottare una condotta costante tesa a prevenire una possibile contestazione da parte dell'Amministrazione.

¹⁹² BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, cit. Si accenna già ora che se si procedesse al diniego per tutti i partecipanti ad un 'carosello' l'effetto che si avrebbe è quello di un evidente moltiplicarsi dell'imposta, cfr. GIOVANARDI, *op. cit.*, *passim*.

¹⁹³ Scrive a riguardo MOSCHETTI G., *op. cit.* p.4: "Gli interpreti avevano di fronte a loro il fenomeno ingente e preoccupante delle frodi da omesso versamento, l'esigenza di un freno e di un recupero di gettito, ed operarono sul piano del diritto di detrazione, cioè non contro il diretto autore della violazione (difficilmente aggredibile se fittizio), ma contro colui che era rimasto (talora consapevole, talora ignaro) nel mercato".

L'indirizzo della Corte lussemburghese rispetto alla nettezza di un giudizio di indetraibilità non è, invero, stato sempre lo stesso nel corso del tempo, rimanendo in un primo momento per il giudice comunitario del tutto sconosciuto nel lessico giurisprudenziale i cosiddetti concetti di “*abuso del diritto*” e di “*utilizzo fraudolento degli istituti tributari*” per giustificare interpretazioni con portata sostanziale (quale quella di cui *supra*)¹⁹⁴.

Inizialmente si è assistito da parte degli interpreti UE a giudizi che seguivano un percorso logico e apparentemente “sicuro”, per cui le operazioni, si è detto, vanno considerate esclusivamente su di un piano prettamente oggettivo, ovvero sulla loro reale fondatezza e sussistenza in accordo con quanto la disciplina IVA prescrive.

In accordo con tale orientamento, fedele ai canoni strutturali del tributo in questione, si rendevano irrilevanti, ai fini IVA, l'intento delle parti nel mettere in atto qualsivoglia operazione, poiché “*il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette ad IVA*”¹⁹⁵.

Se ne deduce che l'unica limitazione possibile al diritto di detrazione poteva avvenire per le imposte che risultassero “*non dovute*”, ovvero non soggette ad IVA secondo la normativa, non estendendosi “*all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura*”¹⁹⁶, dal momento che ciò avrebbe voluto dire giustificare anche detrazioni le cui operazioni alla base sono in frode alla legge¹⁹⁷.

La Corte ha, quindi, nel celebre caso *Genus Holding*¹⁹⁸, da un lato applicato l'art. 203 della Direttiva n. 2006/122/CEE secondo il quale “*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale importo in fattura*”, ma, dall'altro, ha negato che tale imposta debba per forza di cose considerarsi come “dovuta”, e quindi legittimarne la detrazione, in carenza del collegamento con un'operazione sottostante imponibile¹⁹⁹.

Sebbene per la prima volta si avalli in sede europea l'indetraibilità dell'imposta, questa rimane comunque circoscritta all'inopponibilità dell'operazione intercorsa, arrivando così a

¹⁹⁴ Configurandosi, in questo senso, il “*divieto di abuso del diritto*”, alla stregua di un “*principio interpretativo di carattere generale*” secondo l'Avvocato Generale nelle conclusioni della causa C-255/02 c.d. *Halifax*.

¹⁹⁵ Corte di Giustizia Ce, Sent. 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*, punto 19.

¹⁹⁶ Corte di Giustizia Ce, Sent. 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genus Holding*, punto 18.

¹⁹⁷ Così COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'Imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 399

¹⁹⁸ In cui un'impresa edile olandese si è vista negata la detrazione delle fatture emesse dai suoi subappaltatori che avevano eseguito le prestazioni perché era la stessa società, appaltatore principale, il reale debitore IVA e per la legge olandese era tenuta a corrispondere lei l'imposta.

¹⁹⁹ RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 2/2011, p. 292.

disconoscere la neutralità dell'IVA solo in fattispecie dove, appunto, nonostante l'apparente etichetta, non ci si sta riferendo correttamente ad IVA²⁰⁰.

Successivamente a tale prevedibile orientamento, con altre importanti decisioni che si andranno a riassumere di seguito, i Giudici del Lussemburgo hanno iniziato a collegare il diritto alla detrazione del soggetto passivo non più al verificarsi di elementi oggettivi²⁰¹, ma anche allo stato soggettivo-psicologico dell'operatore a monte o a valle della frode perpetrata.

È stato, in sostanza, introdotto dagli interpreti il concetto di rilevanza della “*conoscenza o conoscibilità*” della frode, con evidenti risvolti sul piano probatorio che questo comporta²⁰².

L'affermazione è tanto decisiva quanto innovativa: ad avviso della Corte perdono il diritto di detrazione non solo i soggetti che hanno direttamente partecipato alla frode IVA, ma anche coloro che, nella medesima catena commerciale, “*sapevano o avrebbero dovuto sapere*” di essere parte di un più ampio disegno evasivo²⁰³.

La prima pronuncia rilevante sul tema è la celebre sentenza *Optigen*, dove per la prima volta si analizza la posizione giuridica di coloro che acquistano dei beni in un contesto fraudolento senza aver per questo orchestrato l'inganno²⁰⁴.

Ai fini della trattazione urge soffermarci su due punti in particolare della stessa:

- Le operazioni che non risultano dolosamente organizzate per detrarre l'imposta a fronte di una frode IVA sono da intendersi imponibili. Esse, infatti, “*costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e (...) una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette motivazioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella medesima catena di cessioni e/o dell'eventuale natura fraudolenta, di cui detto soggetto passivo non aveva o non poteva avere conoscenza, di*

²⁰⁰ Gli effetti di tale condivisibile giudizio sono stati però dirompenti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione italiana che ha applicato suddetto principio anche alle ipotesi di “*fatturazione per operazioni inesistenti*” anche di stampo soggettivo, negando la detrazione in un contesto che si pone totalmente avulso da quello in cui la sentenza era stata pronunciata. Così ID., *ivi* p. 299 e Cfr. *infra* par. 3.2.

²⁰¹ Come sarebbe logico aspettarsi visto che l'oggettività delle operazioni IVA è da riconnettersi all'esigenza di permettere un'applicazione omogenea dell'imposta in tutti gli Stati membri. Così Corte Giust. Ce., 12 luglio 1988, cause riunite C-138 e 139/86.

²⁰² CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, in Riv. dir. trib., n.1/2014, p. 8.

²⁰³ Le principali decisioni a riguardo sono Corte Giust. Ce., 11 maggio 2006, in cause C-354/03 C-355/03 e C-484/03, *Optigen*; Giust. Ce., 11 maggio 2006, in causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*; Giust. Ce., 6 luglio 2006, in cause C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*; Giust. Ce., 27 settembre 2007, in causa C-409/04, *Telos*.

²⁰⁴ La pronuncia aveva ad oggetto una società che era intervenuta in una serie di cessioni in cui a sua insaputa era presente anche un operatore inadempiente, ovvero un operatore a debito IVA che era scomparso senza versarla al Fisco. La frode è evidentemente di tipo ‘carosello’ e le autorità inglesi negano alla suddetta società il rimborso del credito IVA per mancanza del requisito di “*sostanza economica*” della transazione, avendo questa commerciato con un *missing trader*.

un'altra operazione che faceva parte della catena di cessioni, precedente o successiva all'operazione realizzata dal soggetto passivo interessato"²⁰⁵;

- Può dirsi irrilevante ai fini della corretta detrazione, indagare se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita sia stata versata all'Erario, poiché *"il diritto di un soggetto passivo (...) di detrarre l'IVA pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inseriscono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo sia inficiata da frode IVA"*²⁰⁶.

Ciò nonostante, la pronuncia ha avvalorato la tesi dell'accusa, concludendo che in aggiunta a coloro i quali abbiano ideato e materialmente realizzato l'operazione diretta ad evadere l'imposta, anche i soggetti passivi che risultassero *ex post* consapevoli o potenzialmente consapevoli si devono veder negata la detrazione IVA sull'imposta effettivamente pagata²⁰⁷.

È evidente che le due importanti pronunce summenzionate appaiono tra loro nettamente contraddittorie²⁰⁸. Se, infatti, in un primo momento nel caso *Genus Holding* si impediva la sussistenza di qualsivoglia *"obbligo per l'Amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo"*²⁰⁹, ora la Corte, negando sé stessa, obbliga gli Uffici ad *"accertare la volontà del soggetto passivo"* per trarne poi le conseguenze sul piano dell'indetraibilità dell'imposta²¹⁰.

È evidente il passaggio dalla valorizzazione del dato obiettivo delle cessioni alla luce delle esigenze già argomentate di neutralità e certezza del diritto, alla contaminazione di profili prettamente soggettivi dei contribuenti²¹¹.

²⁰⁵ Punto 51 sent. *Optigen*.

²⁰⁶ Punto 55 sent. *Optigen*.

²⁰⁷ Tale pronuncia secondo CENTORE P.-SUTICH M.T., *Diniego di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, in Corr. trib., n. 5/2015, p. 364, era l'unico risultato possibile per il Fisco, poiché il diniego è lo strumento idoneo ad impedire la fruizione di un indebito beneficio. Anche GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, cit., p. 132, è dello stesso avviso.

²⁰⁸ Evidenzia MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, in Giur. it., 2011, p. 1214, che *"nella sentenza Optigen, la necessità che il soggetto passivo non conosca o non possa conoscere la frode appare improvvisamente (...), senza alcun argomento che ne sostenga il fondamento (o la collocazione logica), essendo solo chiaro il fine del requisito (il contrasto alle frodi IVA) che, ovviamente, non è di alcuna garanzia nel determinare la proporzionalità della misura"*.

²⁰⁹ Punto 45 sent. *Genus Holding*.

²¹⁰ Così GIOVANARDI A., op. cit., p. 91-95, il quale sottolinea che *"se la scriminante è la conoscibilità della frode altrui, il carattere obiettivo delle nozioni di "cessione di beni", di "soggetto passivo" e di "attività economica" non risulta più sufficiente ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione d'imposta"*.

²¹¹ Si v. TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, cit. p. 1213. e ID., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Torino, 2005, p. 387, il quale si sofferma sulla grande differenza tra processo penale e tributario, quest'ultimo caratterizzato per la sua "agilità" e per essere risolvibile fondamentalmente su base documentale, non per indagare elementi soggettivi la cui indagine è particolarmente complessa. Questa impostazione di giudizio assunta dalla Corte europea comporta, in un sistema impositivo che per sua natura privilegia i profili oggettivi, la ricerca di elementi soggettivi che troverebbero, invero, spazio nel sistema con la sola eccezione degli aspetti sanzionatori. Cfr. MARELLO E., cit. p. 1217, MOSCHETTI G., op. cit. p. 133 e GREGGI M., *Frodi fiscali e*

Questa impostazione giudiziale, che ha innalzato la “buona fede” del contribuente (il contrario di “mala fede”, ovvero chi “*sapeva o poteva sapere*”) a requisito indispensabile per legittimare il diritto di detrazione, è stata in seguito ripresa anche nella sentenza *Axel Kittel*²¹² che ha definitivamente consolidato l’orientamento, equiparando il dovere di conoscere alla conoscenza effettiva ai fini del diniego²¹³.

Nel caso di specie veniva sollevata alla Corte il quesito rispetto alla possibilità di detrarre l’IVA in capo ad un soggetto passivo una volta che il contratto alla base delle operazioni fosse stato dichiarato nullo sulla base del diritto interno dello Stato membro per “*acquisto in frode alla legge*”, e se il trattamento giuridico dovesse differenziarsi sulla base dello stato soggettivo dell’acquirente potenzialmente ignaro dell’evasione²¹⁴.

L’occasione da parte dei giudici del Lussemburgo era quella di chiarire definitivamente se il riferimento a chi “*non poteva non sapere*” fosse circoscritto al contesto della sola precedente sentenza *Optigen* o se, invece, esso andasse esteso plausibilmente a chiunque nel campo del tributo armonizzato si reputasse *ex post* in grado di poter venire a conoscenza della frode²¹⁵.

Il dubbio, più che condivisibile, che ha mosso per anni la dottrina tributaria e la giurisprudenza nazionale chiamata a dover rispondere prontamente a processi riguardanti frodi sull’IVA, e a implicitamente contrastare l’odioso fenomeno, è sempre stato quello di attribuire i giusti diritti e i giusti doveri alle parti in causa. L’*“ignoranza incolpevole”* propugnata dalla CGCE costituisce, infatti, una delle possibili connotazioni individuali dei soggetti coinvolti, dove invece dal lato opposto si colloca chi ha volontariamente partecipato all’operazione fraudolenta volendovi trarre un profitto illecito²¹⁶.

Orbene, dalla sentenza in esame si ribadisce che qualora risulti accertato da elementi obiettivi che una cessione è stata effettuata nei confronti di un “*soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un’operazione che si iscriveva in una frode dell’IVA, spetta all’amministrazione e ai giudici nazionali negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto di deduzione*”²¹⁷.

neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA, cit. p. 118 che a riguardo scrive: “*Valorizzando il profilo soggettivo del contribuente (con tutte le incertezze che da ciò derivano), ha avvicinato l’indagine tributaria a quella che tradizionalmente vien svolta in altri rami dell’ordinamento, come quello del diritto penale*”.

²¹² Corte Giust. Ce., 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04. La sentenza *Kittel* concerneva l’acquisto da una “cartiera” da parte di una società belga in cui veniva contestata dal Fisco l’inesistenza (soggettiva) di tale operazione e in cui era provato il coinvolgimento della stessa nell’inganno.

²¹³ CERIONI F., op. cit., p.162-163 che, provocatoriamente, scrive: “*Dunque attraverso la tutela dell’affidamento incolpevole riposto dal cessionario sulla situazione di “apparenza di legittimità” della transazione e, conseguentemente, sulla spettanza del diritto di detrazione previsto dalla disciplina IVA, la Corte garantisce la certezza del diritto, principio cardine dell’ordinamento europeo*”.

²¹⁴ Punto 25 sent. *Axel Kittel*.

²¹⁵ GIOVANARDI A., op. cit. p. 98 ss.

²¹⁶ Si pensi alla posizione dell’intermediario che fa da filtro al cessionario finale che acquisterà ad un prezzo inferiore lucrando dall’evasione perpetrata dalla “cartiera”. Cfr. CERIONI F., op. cit., p. 164.

²¹⁷ Punto 61 sent. *Axel Kittel*.

Con la sentenza *Axel Kittel*, quindi, si mette “*nero su bianco*” ciò che nella sentenza *Optigen* era stato “*abbozzato*”: pur ribadendo il principio del carattere obiettivo delle operazioni IVA e della contrarietà del sistema attorno ad indagini sulla volontà dei contraenti²¹⁸, la Corte afferma la necessaria circostanza della buona fede degli operatori sulla base della loro conoscenza o conoscibilità della frode²¹⁹.

Ancora una volta il supremo giudice europeo si esprime nel senso di equiparare chi “*non poteva non sapere*” a chi ha orchestrato il disegno evasivo, poiché, si legge, in ragione di tale consapevolezza entrambi i soggetti sono considerabili partecipanti della frode²²⁰.

Desti particolare interesse, inoltre, il fatto che la Corte abbia totalmente rigettato le conclusioni dell’Avvocato Generale *Dàmaso Ruiz-Jarabo Colomer*²²¹ che riteneva lecito il diritto alla detrazione nel caso in cui, pur avendo contezza dello schema fraudolento, l’operatore si tenesse “*ai margini*” di quest’ultimo, non partecipando attivamente al “*carosello*”, né traendovi da esso alcun profitto. In senso contrario si è posizionata la Corte che ha perentoriamente affermato che “*un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che il proprio acquisto partecipava ad un’operazione che si iscriveva in una frode all’IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipe a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio*”²²².

Ecco che, in siffatto nuovo quadro giurisprudenziale, la tanto proclamata neutralità del tributo finisce per essere ricondotta alla stregua di un premio da riconoscere non tanto a chi si vede fatturare l’IVA in rivalsa, ma solamente a coloro i quali in modo diligente si siano inseriti in cicli di compra-vendita commerciali con avvedutezza e scrupolo propri della posizione economica che si andava a ricoprire²²³.

Questa linea interpretativa è stata ulteriormente affinata dalla CGCE nelle sentenze del settembre 2007 *Collée, Teleos e Twoh*²²⁴, le quali hanno confermato quanto già evidenziato, ovvero l’introduzione nella disciplina IVA, accanto al conclamato elemento oggettivo, dell’elemento soggettivo: la buona fede.

²¹⁸ Punto 42 sent. *Axel Kittel*.

²¹⁹ MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit. p. 1215.

²²⁰ Così GIOVANARDI A., op. cit., p. 107.

²²¹ A proposito della sentenza in analisi, depositate il 14 marzo 2006 e riprese estesamente da RAGGI N., op. cit. *passim*.

²²² Punto 56 sent. *Axel Kittel*.

²²³ Così GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA*, cit., p. 129.

²²⁴ Corte Giust. Ce, 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collée*; Corte Giust. Ce, Sez. III, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Telos*; Corte Giust. Ce, Sez. III, 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*.

Nella pronuncia *Teleos*, in particolare, si fa esplicita richiesta al contribuente di adottare ragionevoli misure che gli “assicurino” di non partecipare ad una frode fiscale²²⁵, determinando così l’indispensabile rilevanza ai fini IVA di un profilo puramente cognitivo²²⁶.

Ciò che ha destato innumerevoli perplessità²²⁷, lo si ripete, è la scelta degli interpreti di porre sullo stesso piano soggetto connivente²²⁸ e “*potenzialmente consapevole*”, giustificandosi sulla base del fatto che quest’ultimo è stato incauto nell’acquisto e avrebbe dovuto rendersi conto della frode adottando una non meglio specificata condotta diligente²²⁹ e senza poter, quindi, vantare un affidamento incolpevole, giacché quest’ultimo è solo quello fondato sull’ignoranza senza colpa della frode²³⁰.

In questo mutevole contesto, giova sottolineare che il diniego alla detrazione pare non costituire una “*sanzione impropria*” derivante da una colpevole negligenza²³¹, ma una logica conseguenza della violazione stessa (del dovere di diligenza implicito di un operatore economico)²³².

In accordo con quanto riportato in apertura al corrente paragrafo, il disconoscimento della detrazione, che costituisce la “soluzione” giurisprudenziale al proliferare di meccanismi

²²⁵ Punti 65 e 66 della Sent. dove la Corte afferma che non è contrario al diritto comunitario esigere che “*il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere ai fini di assicurarsi che l’operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale*”, dal momento che “*le circostanze che il fornitore ha agito in buona fede, che ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che è esclusa la partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare al possibilità di tale fornitore ad assolvere l’IVA a posteriori*”.

²²⁶ Così MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., *passim*.

²²⁷ ID., *ivi*, *passim*; GIOVANARDI A. op. cit., *passim*; GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA*, cit., *passim*.

²²⁸ Il quale è a conoscenza della macchinazione fraudolenta (una volta accertato che non può sostenere che non sapeva) e il diritto alla detrazione implicherebbe un abuso del regime giuridico della stessa alla luce della sentenza *Halifax*. È di questa opinione CERIONI F., op. cit. p. 166.

²²⁹ Precisa MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., che la Corte di Giustizia non si è, nelle sentenze qui brevemente proposte, soffermata nell’individuare i caratteri specifici di questa cosiddetta “buona fede”, che rimane, invero, figura astratta e relegata al giudizio dei tribunali. Nello stesso senso GIOVANARDI A., op. cit. p.111, il quale ribadisce che dalle suddette sentenze “*non riescono a desumersi indicazioni dotate di una qualche consistenza in merito ai comportamenti da assumere per evitare di vedersi contestare il diritto alla detrazione*”.

²³⁰ Così CERIONI F., op. cit. p. 165.

²³¹ Così CENTORE P.-SUTICH M.T., *Diniego di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, in *Corr. trib.*, n. 5/2015, p. 363. Vedi in senso del tutto contrario, invece, si v. MOSCHETTI G., “*Diniego di detrazione per consapevolezza*” nel contrasto alle frodi IVA, cit. p. 147 e MICCINESI M., *Le frodi carosello nell’IVA*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2011, p. 1094, il quale riveste l’indetraibilità di “*una funziona afflittiva, connessa alla responsabilità che consegue al generale dovere di correttezza gravante sul contribuente e che costituisce lo strumento in grado di contribuire al perseguimento del generale interesse alla liceità della catena produttiva*”. Sul tema delle “*sanzioni improprie*” nel diritto tributario la dottrina è ampia, si v. a titolo d’esempio MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit.; et al.

²³² Così GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA*, cit., p. 131 che a riguardo aggiunge: “*E’ come se il diritto di detrazione non fosse naturalmente riconosciuto all’operatore economico negligente*”. Si spinge in questo senso anche oltre MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2014, p. 453-483, il quale afferma che la neutralità non è un diritto “assoluto” ma è condizionato ad un “*dovere di collaborare alla trasparenza del mercato, di far rispettare la legalità da parte di tutti gli operatori coinvolti nel ciclo economico*”.

frodatori dell’IVA (e dove la “buona fede” costituirebbe il bilanciamento tra interesse erariale e tutela del contribuente), viene giustificata in sede europea per il fatto che essa sarebbe indebita poiché collegata ad una frode²³³. Si applicherebbe, quindi, il principio di cui all’art. 17 Dir. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, in cui si afferma l’indetraibilità dell’imposta assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, ovvero finalizzati al solo vantaggio fiscale, senza una reale ragione economica che giustifichi la catena di cessioni²³⁴.

La prima pronuncia comunitaria che legittima l’estensione del “*divieto di abuso del diritto*” al comparto IVA è la sentenza *Halifax*²³⁵ che ha aperto le porte all’introduzione anche negli ordinamenti interni di giudizi giurisprudenziali antiabuso dettati dalla primaria protezione degli “*interessi erariali europei*”²³⁶.

Insomma, la Corte del Lussemburgo, per contrastare un uso manifestamente distorto della detrazione ma sul piano formale perfettamente regolare, ha dovuto invocare la teoria (interpretativa) dell’abuso, sulla base del fatto che “*la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, senza dubbio un obiettivo riconosciuto e promosso anche dalla sesta direttiva IVA*”²³⁷. Di qui la scelta di “derogare” al funzionamento del meccanismo del tributo in questione, rendendosi così necessario precisare nuovamente i termini e l’effettiva portata della neutralità in un contesto caratterizzato da frode IVA²³⁸.

²³³ Per l’Amministrazione finanziaria italiana ci si riferisce a tutt’altro schema argomentativo, riconducendo la fattispecie alle operazioni soggettivamente inesistenti che per loro natura parrebbero non far sorgere il diritto alla detrazione. Sul punto si ritornerà nel seguente paragrafo.

²³⁴ MARCHESELLI A., *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedurali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, in Giur. it., 2011, p. 1226. Provocatorio è il commento di FANNI M., *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all’IVA: la rilevanza dell’elemento soggettivo nelle “sofferte” sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti in ordine al profilo processuale probatorio*, in Riv. dir. trib. n. 3/2006, p. 237, rispetto a queste argomentazioni della Corte, dal momento che, scrive l’autore, la sensazione è quella di aver *in primis* individuato il risultato da raggiungere in giudizio (l’unico eticamente corretto) e solo successivamente *ex post* aver elaborato una motivazione di supporto, la quale, però, finisce con l’inquinare la valenza prescrittiva del risultato stesso.

²³⁵ Corte Giust. Ce, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax* con nota a sent. di POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia di iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo*, in Riv. dir. trib., 2006, p. 122-142. La vicenda riguardava una banca inglese, la *Halifax*, la quale, dovendo affrontare cospicui lavori di ristrutturazione edilizia assoggettati ad IVA, aveva veicolato tali lavori attraverso una società partecipata per poter detrarre l’IVA. Quest’ultima è stata negata sulla base del principio interpretativo per il quale non è consentito abusare delle norme del diritto europeo.

²³⁶ La sentenza ha indotto l’Agenzia delle Entrate ad emanare la circ. 13 dicembre 2007, n. 67/E, in cui si legge che “*l’accertata esistenza da parte dei giudici comunitari di una clausola generale antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva, che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti nell’ambito della realizzazione di un obiettivo di carattere generale dato dalla lotta alle frodi e agli abusi, fa sì che essa integri il contenuto della direttiva medesima e risulti, quindi, anch’essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali*”.

²³⁷ Punto 71 sent. *Halifax* dove si sottolinea anche che “*il Consiglio, deliberando all’unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure particolari di deroga allo scopo (...) di evitare talune frodi o evasioni fiscali*”.

²³⁸ Specifica a riguardo DE FLORA M.G., *La rilevanza dell’elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in Dir. prat. trib. int., n. 3/2020, p. 1168-1189, che dall’analisi della giurisprudenza europea si evince che il diritto alla detrazione è inviolabile solo nella fisiologia del sistema, ovvero in assenza di pratiche fraudolente, e che i confini tra fisiologia e patologia vanno determinati sulla base del grado di consapevolezza dei soggetti (profilo soggettivo).

3.2. Il difficile recepimento della Cassazione e le operazioni soggettivamente inesistenti: i rivolti sul piano tributario di una fattispecie penale

Il recepimento sul piano domestico delle sentenze redatte da parte della Corte di Giustizia in materia di frodi IVA ha suscitato non poche difficoltà per il giudice *de quo*²³⁹. Gli interpreti nazionali hanno, infatti, per anni incredibilmente faticato a valorizzare in giudizio una condizione puramente “soggettiva” del contribuente coinvolto in una frode quale quella delineata dalla CGUE, giacché essi hanno sempre preferito non discostarsi dalla disciplina normata dell’imposta sul valore aggiunto; scegliendo di privilegiare, quindi, nella risoluzione di controversie un approccio puramente “oggettivo” che trovasse fondamento nelle disposizioni di diritto positivo nell’ordinamento interno che già erano presenti.

Se tali sono le premesse, urge da subito precisare la portata nel diritto interno dell’affermazione secondo cui la fattispecie in esame rientrerebbe nel più ampio (e vago) concetto dell’elusione del diritto comunitario, nello specifico l’“*abuso del diritto alla detrazione*”.

Le perplessità di siffatte conclusioni sovranazionali risultano notevoli, dal momento che questa impostazione, nata in seno alla giurisprudenza UE, sembrerebbe tendere ad equiparare le frodi IVA a situazioni abusivo-elusive, quando esiste già una disposizione nazionale (al tempo l’art. 37-*bis* del DPR n. 600 del 1973, oggi abrogato, che riguardava le sole imposte sui redditi²⁴⁰) che norma in modo chiaro e circoscritto tale istituto.

In verità, urge da subito precisare a riguardo che la Corte europea con tale generica espressione si riferisce, nella risoluzione di controversie fiscali quali quella in oggetto, verosimilmente ad un sinonimo della stessa “frode”, non già alla fattispecie di abuso del diritto normata dal legislatore nazionale; ma nel recepire siffatto argomento giuridico la Cassazione, almeno nei primi tempi, per far conciliare le due diverse espressioni ha discutibilmente ampliato e distorto proprio la nozione tradizionale di abuso²⁴¹. A questo riguardo, senza addentrarci nella

²³⁹ Manifestando un palese disallineamento interpretativo tra le stesse Corti di merito e la Suprema Corte di Cassazione chiamate a giudicare operazioni di tipo ‘carosello’. Così RAGGI N., op. cit. p.359, MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1216 et al. Evidente il contrasto con il sistema giuridico nel suo complesso che avrebbe attribuito alla Corte di Cassazione, ultimo grado di giudizio, una “*funzione nomofilattica*” rispetto alla coerenza interpretativa della legge al fine di una ragionevole prevedibilità di giudizio. Cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario per l’università e per l’esercizio delle professioni economico-giuridiche*, p. 104.

²⁴⁰ E non per l’IVA, poiché l’articolo in questione riguardava esclusivamente la disciplina dell’accertamento limitatamente alle imposte dirette, così VILLANI M., *Abuso del diritto*, 2017, Giappichelli, p. 27. Oggi, invece, tale art. è stato abrogato e non vi è più alcuna distinzione con riguardo ai tributi armonizzati e non. Sulle novità in chiave IVA della nuova disposizione si rimanda alla lettura di DE ISEO C., *La natura speciale dell’abuso del diritto nell’IVA*, in *Corr. trib.*, n. 4/2017 p. 293 ss.

²⁴¹ MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, cit.

ricostruzione dell'*iter* che ha portato l'interprete domestico ad adottare (a seguito della sentenza *Halifax*) il concetto di "*pratica abusiva*", risulta rilevante evidenziare come ogni qual volta veniva ravvisato in giudizio un comportamento apparentemente "*contrario al sistema*", il quale però non era "aggredibile" attraverso la legislazione vigente, quest'ultima espressione veniva invocata senza troppi scrupoli²⁴².

Sebbene non incardinato in una specifica disposizione, infatti, il divieto di abuso è stato recepito come un "*principio interpretativo di carattere generale*", incapsulato nella disciplina nazionale e "*capace di plasmare in maniera interstiziale e pervasiva ogni forma e manifestazione*"²⁴³.

Sotto pressanti richieste da parte della dottrina e dello stesso legislatore europeo e nazionale²⁴⁴, con l'art. 1 del D.lgs. n. 128/2015 si è giunti in Italia ad una nuova disciplina unitaria antiabuso e antielusione, inserendo il nuovo art. 10-*bis* all'interno della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)²⁴⁵, che ha avuto il pregio di ridurre in modo significativo le incertezze in materia comparse nel periodo precedente²⁴⁶.

Ai fini della corretta qualificazione del fenomeno oggetto di questo elaborato giova precisare che la recente nuova nozione di abuso del diritto ha carattere residuale²⁴⁷ e poggia su tre distinti presupposti: l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, la realizzazione attraverso le stesse di un vantaggio fiscale identificabile come "indebito" (ovvero in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi generali dell'ordinamento) e che quest'ultimo costituisca l'effetto essenziale dell'operazione²⁴⁸.

²⁴² Vi è stata, infatti, per anni una propensione della Corte di Cassazione al diretto impiego in materia fiscale del concetto di "abuso", si v. ADONNINO P., *Abusi della contestazione dell'abuso nel diritto della UE*, in Dir. prat. trib., n. 5/2012, p. 893-901. Sul tema, a commento delle prime sentenze che trasponevano l'istituto dal piano comunitario a quello nazionale si v. BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in Riv. dir. trib., n. 2/2009, p. 408-420. e ID., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in Corr. trib., n. 22/2008, p. 1777-1787. Inoltre, TESAURO F., *Elusione ed abuso nel diritto tributario*, in Dir. prat. trib., n. 4/2012, p. 701, scrive che l'abuso/elusione ha finito per diventare "*una categoria larga in cui rientrano fenomeni omogenei aventi in comune unicamente l'indebito vantaggio fiscale*".

²⁴³ Così POGGIOLI M., *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in Riv. dir. trib., n. 9/2008, p. 252-267. L'autore critica questa impostazione poiché non si pone il problema del mutamento d'assetto tra ordinamento comunitario e interno, il quale richiederebbe specifiche disposizioni di contrasto a pratiche abusive in forza del principio di riserva di legge e certezza del diritto.

²⁴⁴ Si v. la Direttiva 2016/1164/UE del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e la Legge 11 marzo 2014, n. 23 recante delega al Governo per l'attuazione di disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

²⁴⁵ Per un primo commento riguardo all'innovativa disposizione cfr. BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in Fisco, n. 23/2015, p. 2207.

²⁴⁶ Ma non le elimina del tutto, necessitando anche la nuova disciplina di un certo grado di "sensibilità" in materia. Si v. BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra operazioni antieconomiche e contrarietà alle "normali logiche di mercato"*, in Corr. trib., n. 3/2022, p. 225-239. e STANCATI G.-BIANCHI F.-COVINO E.-MULEO S.-LUPI R.-STEVANATO D., *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in Dialoghi, n. 6/2008, p. 5-18.

²⁴⁷ Dal momento che l'abuso secondo l'art. 10-*bis* può essere configurato solo se "*i vantaggi fiscali non possono essere sconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*".

²⁴⁸ Per un approfondimento della disciplina si rimanda a BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per l'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, cit., p. 197-224.

Dato il tenore letterale della disposizione è opinione largamente condivisa che in tema di frodi IVA, e più nello specifico di frodi ‘carosello’ oggetto del presente lavoro, non si possa condividere la contestazione delle stesse in chiave antielusiva²⁴⁹.

Come già si è avuto modo nel precedente capitolo di dettagliare, la frode è una situazione nella quale il reddito è nascosto attraverso artifici, raggiri e la tenuta un comportamento che non ha altra finalità se non quella di manipolare la realtà. L’abuso, invece, mira a censurare quelle condotte dei contribuenti che, pur non violando alcuna disposizione scritta, ricercano a parità di risultati la minimizzazione del carico tributario e “*pescano nelle pieghe dell’ordinamento, nelle sue lacune e imperfezioni, ottenendo vantaggi palesemente contrari alla ratio delle norme scritte*”²⁵⁰. Insomma, nell’elusione così normata non c’è alcuna manipolazione della realtà, ma vi è completa coincidenza tra ciò che la parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono.

Il divario tra i due istituti dell’ordinamento è evidente: le operazioni realizzate per perpetrare una frode IVA hanno di certo “*sostanza economica*” perché non vi è altra operazione possibile qualificabile come “*più fiscalmente corretta*” dalla quale ricavare la volontà di ottenere un vantaggio definibile indebito (non vi è, infatti, alcuna disposizione fiscale più correttamente applicabile in luogo di un’altra). Al più, ci si riferisce correttamente ad una simulazione sui soggetti, che non è elusione²⁵¹, poiché vi è stata una reale interposizione di una società che, seppur considerabile “di comodo”, ha concretamente partecipato al carosello con lo scopo di evadere l’imposta riscossa²⁵². E ancora, nelle frodi ‘carosello’, vi è un nascondimento di titolarità effettiva, dissimulando le reali parti contraenti, e la linea accusatoria da parte

²⁴⁹ Isolata opinione contraria quella di RAGGI N., op. cit., *passim*, il quale connette con convinzione il disconoscimento della detrazione all’applicazione del divieto di abuso del diritto, auspicando che tale disciplina sia l’unica presa in causa dalla giurisprudenza quando si ha a che fare con frodi ‘carosello’. Sembrerebbe avallare tale tesi anche COVINO E., *Frodi Carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in Dialoghi, n. 4/2012, p. 396. e MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, cit., p. 458, il quale afferma che solo se ci riferiamo alla disciplina dell’abuso del diritto (sebbene in modo distorto e più ampio rispetto alla nozione tradizionale di elusione) può essere lecito attribuire rilevanza alla “buona fede” soggettiva.

²⁵⁰ Così CONTE D., *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, in Riv. trim. dir. trib., n. 2/2022, p. 306. E ancora, a riguardo, GALLO F., *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in Riv. dir. trib., n. 4/2017, p. 436 secondo il quale l’abuso “*costituisce tutt’al più una manipolazione degli strumenti giuridici che vengono effettivamente utilizzati dal contribuente - e non, dunque, simulati - traendone, però, la funzione per cui sono stati previsti dal nostro ordinamento*”.

²⁵¹ Mette in luce BEGHIN M., *L’abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, in Corr. trib., n. 12/2010, p. 959, ID., *Fatti economici “apparenti” e obbligazione tributaria: l’abuso del diritto entra nel “recito” della simulazione*, in Riv. giur. trib., n. 3/2010, e ID., *L’interposizione fittizia di persona e l’“evasione elusiva”*: spunti per la sistematizzazione della materia, in Corr. trib., n. 47/2014, p. 3613-3630, che le due discipline, quella dell’evasione (tramite simulazione) e l’elusione, sono da tenere ben distinte dal momento che attraverso l’interposizione si ottiene l’effetto di nascondere qualcosa al Fisco in forza di operazioni reali, mentre nell’elusione si manda a tassazione un’operazione che non si è mai realizzata.

²⁵² Scrive BEGHIN M., *L’abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, p. 961, che nell’interposizione fittizia il risultato è quello di traslare gli effetti dell’operazioni dall’interposto all’interponente, senza per questo dover “scomodare” la disciplina dell’abuso, la quale richiede, invece, un ragionamento sullo spirito stesso delle disposizioni e del sistema nel suo complesso.

dell'Amministrazione che voglia correttamente configurare la condotta dei contribuenti non può di fatto basarsi sull'art. 10-*bis*, ma sulla dimostrazione della realtà negoziale nascosta²⁵³.

Accantonata l'erronea configurazione della fattispecie nell'ordinamento interno sotto il cappello dell'"*abuso del diritto*"²⁵⁴, si rende utile ripercorre di seguito il percorso intrapreso dalla Cassazione italiana per conciliare l'interprete europeo e il quadro normativo nazionale. Ad oggi, infatti, la Suprema Corte affronta la problematica delle frodi IVA in termini di "*operazioni soggettivamente inesistenti*" (con l'esimente della "buona fede" di stampo comunitario), ma, invero, è il punto finale di un lungo travagliato cammino giurisprudenziale.

Le prime pronunce individuano del tutto irrilevante un profilo di tipo "soggettivo" per il contribuente, con il risultato non banale di negare la detrazione IVA anche nel caso quest'ultimo abbia dimostrato in giudizio di essere in totale buona fede e di non aver in alcun modo partecipato alla frode²⁵⁵.

L'argomento che i giudici muovevano per giungere a siffatto giudizio era quello secondo cui da una corretta lettura degli artt. 17 e 19 del DPR n. 633 del 1972, interpretati in coerenza con gli artt. 17 e 20 della Sesta Direttiva, induce a dover ritenere che il diritto di detrazione sia ascrivibile alle sole imposte realmente dovute, ovverosia alle imposte corrispondenti ad operazioni effettivamente intervenute e soggette all'IVA; non potendosi, invece, ritenere conseguente al solo fatto di indicare tale voce in fattura²⁵⁶.

Solo in un secondo momento la Corte di Cassazione ha elaborato un proprio argomento interpretativo per suffragare le sue tesi in materia di frodi IVA (unico nel panorama giurisprudenziale degli Stati membri): le operazioni soggettivamente inesistenti²⁵⁷.

²⁵³ Si v. CONTE D., *op. cit., passim*, e TUNDO F., *Il dolo quale elemento determinante nella repressione alle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 12/2010, p. 968-973, che evidenzia che la conseguenza che "il nostro ordinamento fa derivare dal comportamento elusivo, ossia l'inopponibilità degli atti, fatti o negozi, postula appunto che tali atti e fatti siano formalmente e giuridicamente ineccepibili e pienamente produttivi di effetti". Lucidissimo sul tema anche MOSCHETTI G., "*Diniogo di detrazione per consapevolezza*" nel contrasto alle frodi IVA, cit., p. 19: "E' il caso, peraltro, di osservare che l'abuso del diritto viola certo la norma sotto l'aspetto del contrasto della voluntas legis, ma non si avvale di creazioni fittizie; nel caso invece delle operazioni soggettivamente inesistenti, che sono ipotesi di simulazione soggettiva, domina la falsa rappresentazione della realtà".

²⁵⁴ Si segnalano Cass. 19 settembre 2012, n. 15741 e Cass. 20 gennaio 2010, n. 867 come esempi dell'utilizzo dell'abuso in risposta alle frodi IVA.

²⁵⁵ Cass. 5 giugno 2003, n. 8959.

²⁵⁶ GAGGERO A., *Operazioni soggettivamente inesistenti: ancora qualche pericolosa oscillazione in tema di ripartizione dell'onere della prova della buona fede*, in Dir. prat. trib., n. 4/2018, p. 1687.

²⁵⁷ Categoria questa, mai più abbandonata, tanto che la posizione assunta dalla Corte in materia è stata definita "granitica" secondo BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, Corr. trib., n. 19, 2010, p. 1511 e ss.

Tale qualificazione giuridica è stata ritenuta idonea a valorizzare in ambito giudiziario le frodi ‘carosello’ per il fatto che queste nella loro caratterizzazione si connotano per una discrasia tra la rappresentazione documentale dell’operazione e la loro reale autenticità in termini materiali o di reali contraenti²⁵⁸. La Suprema Corte ha, quindi, esteso dal diritto penale il concetto di inesistenza soggettiva dell’operazione IVA per supportare il diniego nei confronti del cessionario che risulti solo formalmente parte dell’operazione²⁵⁹. L’articolo in questione è l’art. 1, 1 comma, del D.lgs. n. 74/2000 ai sensi del quale “*per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”²⁶⁰.

La prospettiva penal-tributaria in cui muove la Corte ci consente di ribadire la distinzione tra due diverse modalità di frode attuate mediante utilizzo di documentazione fittizia:

- Nel primo caso si utilizzano fatture per operazioni oggettivamente inesistenti e la frode si fonda sulla simulazione assoluta dell’esistenza di costi che nella realtà non vengono sostenuti. Il contribuente attraverso le F.O.I. può ridurre l’imponibile delle imposte sui redditi e dall’altro detrarre la relativa IVA per acquisti mai davvero realizzati.

Accertata la fittizietà degli acquisti di beni e servizi, nei confronti dei soggetti che realizzano la frode (e solo a questi) si è certi di poter assumere la mancanza di quegli “*elementi oggettivi*” richiamati dalla Corte del Lussemburgo, conseguendone sempre l’indetraibilità dell’imposta illecitamente contabilizzata²⁶¹. Alla contestazione secondo la quale in questo contesto si verificherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio di neutralità, l’ordinamento risponde con la corretta applicazione testuale dell’art. 21 del DPR 633/1972²⁶² il quale altro non è che una specificazione dell’assioma

²⁵⁸ Cass. 28 maggio 2007, n. 12447.

²⁵⁹ MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1216.

²⁶⁰ La definizione di operazione inesistenti qui richiamata si è resa necessaria allo scopo di individuare correttamente le fattispecie di reato dettate dagli artt. 2 (utilizzo di fatture false) e 8 (emissione di fatture false) del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 che regola gli illeciti tributari. Non deve stupire il lettore che vi sia una commistione tra nozioni appartenenti a due piani distinti dell’ordinamento, poiché il legislatore ha scelto di adottare misure particolarmente severe anche su quest’ultimo fronte al fine di contrastare il fenomeno e indurre i contribuenti ad una maggiore fedeltà tributaria. Così CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, n.1/2014, p. 5. Cfr. sul tema DI SIENA M.-LUPI R., *Evasione fiscale: necessità di “mirare” la risposta penale*, in *Dialoghi*, n. 4/2014, p. 427-431. Sul tema, più nel dettaglio, cfr. *infra* cap. IV par. 2.

²⁶¹ Si rimanda alle conclusioni della sent. *Genus Holding* presenti nel precedente paragrafo 3.1.

²⁶² Il quale recita: “*Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*”.

comunitario per cui “l’IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in fattura” (art. 203 della Direttiva n. 2006/112/CE).

Giova sottolineare, inoltre, che quando si ha a che fare con questo tipo di operazioni, non ha senso interrogarsi sulla “buona fede” dell’acquirente, perché quello che conta è se l’acquisto è stato, o meno, effettuato. Nel caso non lo sia, quindi, la “mala fede” si dà per acquisita *a priori*.

- La seconda ipotesi (quella più ricorrente quando ci si riferisce ad operazioni di tipo ‘carosello’) è l’anticipata fatturazione per operazioni risultate “solo” soggettivamente inesistenti, in cui le compra-vendite sono state effettivamente realizzate ma uno dei soggetti che vi ha preso parte lo ha fatto unicamente “sulla carta”, fungendo così da “copertura” per l’operatore che vi ha realmente partecipato.

Gli scopi di questa simulazione, come già ampiamente analizzati, si ravvisano essenzialmente: nel consentire l’omissione del versamento IVA senza che l’Erario possa rintracciare alcunché e nell’inserire beni sul mercato ad un prezzo anticoncorrenziale, oltre ad avere anche possibili finalità extrafiscali (come l’occultamento della provenienza illecita di beni)²⁶³.

Sulla base della falsità soggettiva, è stato in un primo momento riconosciuto (discutibilmente) che la fatturazione in favore di un soggetto diverso da quello effettivo comportasse l’evasione dell’imposta relativa al rapporto nascosto ma realmente intercorso²⁶⁴ e che, quindi, l’IVA già versata in rivalsa “*si appalesa quale costo non necessariamente inerente*”²⁶⁵. Si sta dicendo che, ove l’Amministrazione finanziaria abbia dato prova che è stato un altro soggetto ad aver ceduto i beni (o erogato la prestazione), l’IVA addebitata all’acquirente viene per questo ritenuta indetraibile.

Da quanto detto, sembrerebbe che l’indetraibilità dell’imposta promani in entrambi i tipi di frode dallo stesso argomento logico: le operazioni sono inesistenti (non importa se sotto il profilo oggettivo o soggettivo), quindi non rientrano nello spettro di applicazione del tributo (per via della mancanza dei presupposti) ma l’IVA già addebitata risulta comunque dovuta in forza dell’art. 21 del DPR 633/72 ed è considerabile una sorta di “*IVA fuori conto*”²⁶⁶.

Il disallineamento rispetto alle pronunce della Corte di Giustizia è evidentemente palese. Quest’ultima, infatti, nel cercare di garantire il terzo estraneo alla frode e parte inconsapevole

²⁶³ RAGGI N., op. cit., p. 345.

²⁶⁴ Così Cass. 4 novembre 2002, n. 15374.

²⁶⁵ V. Cass. 30 gennaio 2007, n. 1950; Cass. 19 gennaio 2010, n. 735.

²⁶⁶ AMATUCCI A., *Fatture per operazioni inesistenti: il tributo dovuto è "fuori conto"*, in *Boll. Trib.*, n. 22/2002, p. 1673-1674. Evidenzia inoltre RAGGI N., op. cit., p. 278 che il “*sillogismo decisionale*” qui assunto, oltre che promanare dalle disposizioni interne, è frutto di una applicazione degli ermellini “*fuori contesto*” della sentenza *Genus Holding*, la quale non era originata da quelle che si vanno a definire nel contesto nazionale come “*operazioni inesistenti*”.

del circuito illecito ha introdotto il “*profilo soggettivo*”, sulla scorta dell’impossibilità a sindacare la materialità dell’operazione per tale soggetto, mentre la Cassazione è rimasta ancorata ad un’ottica eminentemente “oggettivistica” della fattispecie²⁶⁷.

Tale discordanza di giudizio è oltremodo dovuta all’inerzia del legislatore europeo che non ha mai ritenuto necessario trasporre la nozione di buona fede o diligenza nella normativa IVA (pur la giurisprudenza la elevi implicitamente a requisito a questo punto essenziale del tributo), pertanto a livello nazionale questo concetto ha continuato ad essere applicato senza certezza e senza creare alcun affidamento²⁶⁸.

Il risultato che deriva da questa impostazione assunta dalla Corte per oltre un decennio ha sicuramente leso la fiducia reciproca tra operatori economici, che in astratto non sarebbero tutelati con il solo possesso di una “regolare” fattura che legittimerebbe l’esercizio del diritto di detrazione²⁶⁹. Il tutto, in evidente contrasto con i principi contenuti nel Trattato di funzionamento dell’Unione europea e alle indicazioni degli interpreti comunitari, con il solo fine di tutelare gli interessi erariali²⁷⁰.

Lo schema degli ermellini secondo cui le operazioni parte di una frode ‘carosello’ sarebbero viziate *ab origine* poiché soggettivamente inesistenti (e quindi simulate, ovvero fittizie), e che da ciò ne derivi la mancata inerenza dell’imposta contabilizzata e la sua conseguente indetraibilità, è stato fin da subito criticato dalla dottrina²⁷¹.

C’è da dire in primo luogo che la Corte di Giustizia, nell’affrontare e decidere su casi analoghi, come si è dato atto in questo lavoro, non ha mai fatto ricorso al concetto di “inesistenza” delle operazioni poste in essere dal *missing trader*, ma, al contrario, ha chiarito che anche quest’ultime possano in linea teorica rientrare nel campo IVA (ove si dimostri la loro oggettività).

²⁶⁷ MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., *passim*. Concorderebbe, invece, con tale impostazione della Corte SALVINI L., *IVA e operazioni inesistenti. Elementi per una teoria dell’imposta*, Roma, 1992, p. 129, la quale è dell’avviso che una falsa rappresentazione documentale in fattura di profili soggettivi comporti sempre l’inesistenza della stessa anche sotto il profilo oggettivo.

²⁶⁸ Così CENTORE P.-SUTICH M.T., *Diniago di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, in *Corr. trib.*, n. 5/2015, p. 364.

²⁶⁹ DE FLORA M.G., op. cit., p. 1182.

²⁷⁰ Sul punto GIOVANARDI A., op. cit., p. 86, il quale afferma che “*non sia né logico, né condivisibile il tentativo dell’autorità di colpire operatori che non hanno violato la legge per risolvere il problema dei danni agli interessi erariali connessi alla realizzazione delle frodi IVA*”.

²⁷¹ Estesamente GIOVANARDI A. op. cit.; MOSCHETTI G., “*Diniago di detrazione per consapevolezza*” nel *contrasto alle frodi IVA*, cit., p. 10: “*La circostanza che a monte non sia versata l’IVA, non è di per sé indice di inesistenza (soggettiva od oggettiva) delle operazioni indicate in fattura*”. ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi ‘carosello’*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 962-963, rileva che nell’impostazione assunta dalla Corte la documentazione contabile ha una “*attitudine debole*” a provare l’esistenza delle operazioni che descrive, spostando così sul contribuente l’onere di dimostrare l’effettività della stessa con altri (non meglio identificati) mezzi.

Inoltre, le sentenze del 2006 hanno avuto il pregio di chiarire che deve ritenersi contrario al sistema dell'IVA precludere al contribuente l'esercizio dei relativi diritti (anche la detrazione), semplicemente opponendogli il comportamento fraudolento tenuto da un altro operatore²⁷².

Anche volendo ricondurre in ambito domestico il fenomeno all'art. 1 del D.lgs. n. 74/2000, immaginare di non distinguere adeguatamente tra operazioni realmente inesistenti e quelle che lo sono solo sotto il profilo soggettivo significa recare un grave pregiudizio agli operatori economici che si vedono recapitare la merce e che si affidano senza pregiudizio, secondo il basilare principio di cartolarità, alla fattura loro debitamente emessa dalla "cartiera".

L'inversione di rotta da parte del Supremo Collegio è avvenuta nel 2009, quando i giudici hanno finalmente riconosciuto che in un giudizio in cui l'Amministrazione contesti l'inesistenza soggettiva delle operazioni, la prova della "*consapevole partecipazione del contribuente alla frode*" assume rilevanza centrale nel dichiarare legittimo o meno il diritto di detrazione²⁷³.

Per la prima volta si assiste ad un primo passo verso il recepimento dei principi sanciti dalla giurisprudenza comunitaria, ammettendo la possibilità che in un circuito commerciale inficiato da frode IVA vi siano contribuenti che senza colpa non si rendono conto dell'interposizione attuata dal loro cessionario.

In questo nuovo contesto, la "*non consapevolezza*" della partecipazione alla frode, ovvero la tanto conclamata (ma mai davvero esplicitata) "buona fede", costituisce circostanza esimente²⁷⁴, dal momento che le fatture in questione restano qualificabili come soggettivamente inesistenti (per la presenza accertata di un operatore *missing trader*), ma quest'ultima impedisce agli Uffici di negare all'acquirente il diritto di detrazione²⁷⁵.

Nonostante il "silenzioso" *rèvirement* della Corte²⁷⁶, quindi, la "*sovrastruttura concettuale*" delle operazioni inesistenti permane ed appare oltremodo "ridondante" per valutare fattispecie di frodi 'carosello', in quanto determina di per sé sempre l'indetraibilità dell'imposta che,

²⁷² RAGGI N., op. cit., p. 373, il quale ci ricorda che la Corte ha previsto la compressione dei diritti discendenti dalla normativa IVA nella sola ipotesi in cui risulti che ve ne sia stato un "abuso" o un utilizzo fraudolento. A titolo d'esempio si v. l'opposta posizione rispetto alla Cass. della Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXVIII, 22 maggio 2006, n. 24 pp. 364 ss., la quale, come molte altre Corti di merito, ha disapplicato gli orientamenti della giurisprudenza di vertice alla luce dei principi di diritto sanciti dalla CGCE. Testualmente: "*Anche la Corte di giustizia europea ha avuto modo di pronunciarsi su casi analoghi, affermando il principio che un'impresa che ha partecipato inconsapevolmente ad un illecito carosello non deve subirne le conseguenze per cui le conseguenze devono essere valutate indipendentemente dal disegno complessivo dei terzi*".

²⁷³ Cass. 5 febbraio 2009, n. 2779 e Cass. 13 marzo 2009, n. 6124.

²⁷⁴ Così MICCINESI M., *Le frodi carosello nell'IVA*, cit., p. 1097.

²⁷⁵ GIOVANARDI A., op. cit., p. 187. che evidenzia come lo scostamento con i Giudici del Lussemburgo ancora permane, dal momento che quello che quest'ultimi configurano come regolare, ovvero la legittimità delle fatture e la detrazione IVA anche in un contesto fraudolento, si configura come eccezione per il nostro supremo Collegio.

²⁷⁶ Espressione così richiamata da RAGGI N., op. cit., p. 283, il quale correttamente evidenzia che la Corte non ha mai preso le distanze dai propri giudizi precedenti sul tema.

tuttavia, può essere legittimamente scomputata solo qualora sussista la buona fede del contribuente²⁷⁷.

Sgombrato il campo dalla confusione dettata dall'art. 1 D.lgs. n. 74/2000 e dagli equivoci che il reato di falso documentale aveva portato in materia tributaria, alcuni autori²⁷⁸ non mancano di mettere in dubbio che l'operazione frodatrice in esame possa sempre essere ricondotta alla categoria simulatoria delle operazioni soggettivamente inesistenti. Ciò in ragione del fatto che le frodi “*da omesso versamento IVA*”, come quelle in oggetto, postulano l'esistenza di un operatore reale (nel senso di regolarmente iscritto nei registri societari, al più qualificabile come fittizio “nella sostanza”) e come tale il criterio decisionale adottato della consapevolezza sembra un “*fuor d'opera*” se ci riferiamo ad una contestazione che si basi su una fattispecie di interposizione fittizia, la quale implica, invero, la volontaria complicità ad una intesa simulatoria²⁷⁹. Al terzo acquirente “consapevole” dell'altrui illecito, in questo senso, non pare logico addossare l'accusa di partecipazione all'accordo simulatorio, dal momento che è presente soltanto, per così dire, un “*concorso esterno*” ai fatti in causa²⁸⁰.

La sentenza della Cassazione 19 luglio 2013 n. 17681 ben evidenzia la criticità della ricostruzione, laddove pone su uno stesso piano la partecipazione ad un accordo simulatorio e l'effettività delle operazioni: “*Il meccanismo dell'operazione e gli scopi che la stessa si propone (...) fanno presumere la piena conoscenza della frode e consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, con la conseguenza che (...) l'IVA assolta dal medesimo beneficiario nelle operazioni con le società filtro non è detraibile ai sensi del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 art. 19, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute*”.

In definitiva, si potrebbe di certo affermare che esiste un divario apparentemente insormontabile tra la categoria delle frodi IVA da omesso versamento e quella delle operazioni soggettivamente inesistenti, poiché in quest'ultime, per loro stessa natura, l'accordo per creare una realtà apparente diversa da quella effettiva coincide, di fatto, con la “consapevolezza”,

²⁷⁷ ID., *ivi*, p. 188.

²⁷⁸ Tra i tanti GIOVANARDI A., *op. cit.* p. 169; RAGGI N. *op. cit.*, *passim*; MOSCHETTI G., “*Diniego di detrazione per consapevolezza*” nel contrasto alle frodi IVA, *cit.*, *passim*; TOMA G.D., *La frode carosello nell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2010, *passim*; MARCHESELLI, A. *Frodi fiscali e frodi nella riscossione Iva, carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2012, 1335-1373; MICCINESI M., *op. cit.*, *passim*, et al.

²⁷⁹ È di questa convinta opinione MOSCHETTI G., *ivi*, *cit.*, *passim*, il quale afferma che la categoria della simulazione necessita di una diretta partecipazione volitiva all'illecito.

²⁸⁰ Pur consci della dissonanza tra le definizioni delle due fattispecie (frodi IVA e op. sogg. inesistenti) il problema risiede nel fatto che aderendo al tenore letterale della simulazione verrebbe “persa” la possibilità di rivalersi sul cessionario consapevole (ma non artefice) della frode che nondimeno ha acquistato il bene contribuendo ad alterare così la concorrenza del mercato.

svilendo indiscutibilmente il peso di quest'ultima sul piano probatorio²⁸¹. Il tema, benché da tempo non sia più in discussione, non è di poco conto, in quanto comportata una sostanziale revisione dei criteri di ripartizione dell'onere della prova in ordine alla valutazione dell'elemento psicologico nel campo delle frodi IVA, il quale, in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, e quindi di interposizione, sembrerebbe essere fuorviante, dovendosi, al contrario, indagare il solo aspetto volitivo, non già quello cognitivo così come indicato dal giudice comunitario²⁸².

3.3. La diligenza dell'acquirente: tra certezza del diritto e onere della prova in capo al Fisco e al contribuente

Enunciati i consolidati orientamenti giurisprudenziali, occorre ora soffermarci sugli indici sintomatici che possono costituire un campanello d'allarme della possibile irregolarità dell'operazione e, dunque, muovere l'eventuale accusa tra valutazioni di "*partecipazione consapevole*" alla frode e la circostanza del "*non poteva non sapere*"²⁸³.

Il tema è quindi quello dell'onere della prova, dal momento che secondo il dettato normativo dell'art. 2697 c.c. "*chi vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*".

Mancando una disposizione scritta in ordine alla corretta ripartizione dell'onere nel processo tributario si è reso necessario, ancora una volta, basare gli accertamenti e i giudizi di merito sulla scorta di quanto la giurisprudenza sovranazionale e nazionale aveva prodotto e, come si è dato atto, le due hanno faticato per anni a trovare un allineamento²⁸⁴.

²⁸¹ La stessa Cass. ha incidentalmente avallato tale tesi (facendo però l'errore di ricondurre la fattispecie all'abuso del diritto come si è già avuto modo di approfondire), si v. Cass. 19 settembre n. 15741/2012, la quale rileva che "*l'ipotesi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti è concettualmente diversa da quella delle c.d. frodi carosello e tale diversità si riflette sull'oggetto e sull'onere della prova*".

²⁸² MOSCHETTI G., "*Diniogo di detrazione per consapevolezza*" nel contrasto alle frodi IVA, cit., dove con "*prova dell'aspetto volitivo*" s'intende la reale dimostrazione di una simulazione relativa, ovvero un accordo trilatere tra cedente reale, interposto fittizio e cessionario. Ne emerge come questo sia chiaramente più complesso e arduo da ottenere rispetto alla mera "consapevolezza".

²⁸³ Per introdurre il tema si richiama la causa C-563/11 del 28 febbraio 2013, *Forwards*, la quale ben riassume il punto di partenza alla quale siamo giunti fin qui: "*il sistema IVA osta a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto di detrazione dell'IVA versata, tenuto conto della frode o delle irregolarità commesse dal soggetto che ha emesso la fattura, come conseguenza del fatto che l'operazione corrispondente a quest'ultima sia considerata come non realizzata effettivamente (oggettivamente inesistente), salvo che si stabilisca sulla base di elementi oggettivi e senza che siano richieste al destinatario di detta fattura delle verifiche che non gli competono, che il destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si incardinava in una frode IVA*".

²⁸⁴ GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, cit., p. 134.

In materia, mentre si scrive, è stato da poco approvata la Riforma della Giustizia Tributaria (L. n. 130/2022), la quale introduce l'art. 7 comma 5-bis nel D.lgs. 546/92 che prescrive in modo chiaro che spetta all'Amministrazione provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e che "*il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale (...) le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*". Si v. per un primo commento a riguardo MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, 20 settembre 2022, reperibile online:

In primo luogo, è pacifico che la pretesa erariale abbia valenza costitutiva solo quando venga dimostrata:

a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, ovvero la circostanza per cui il soggetto formale non è quello reale. Tale elemento concerne l'esistenza di una frode nei suoi elementi fattuali e individua la prova di evasione fiscale, data dalla natura di "cartiera" del soggetto emittente le fatture e dall'individuazione del soggetto effettivo cedente della merce²⁸⁵;

b) la conoscenza o conoscibilità, con l'uso dell'ordinaria diligenza ad opera del contribuente, che la cessione si innestava in un giro frodatario. Tale elemento consente di delineare la richiamata nozione di buona fede²⁸⁶.

Non stupirà, sulla base della discutibile impostazione iniziale dei giudici di piazza Cavour, appurare che l'orientamento tradizionale della stessa fosse quello di accertare soltanto il primo dei due requisiti, individuando nella mera inesistenza (senza distinzione tra soggettiva ed oggettiva), la fonte della pretesa tributaria²⁸⁷.

In altre parole, si sta dicendo che ove l'Amministrazione, sulla base di prove anche solo presuntive, accerti la natura di soggetto di comodo del *missing trader* e, quindi, teorizzi l'inesistenza dell'operazione, s'inverte l'onere per il contribuente di dimostrare il contrario²⁸⁸.

Tale tradizionale orientamento non ha fatto altro che creare voragini d'incertezza per gli operatori commerciali, i quali non avevano alcuna reale possibilità di difendersi in giudizio qualora venisse loro contestata la detrazione di fatture provenienti da "cartiere"²⁸⁹.

Ne emerge un quadro irragionevole e del tutto illogico, dove gli Uffici erano in grado di recuperare l'imposta evasa in capo a soggetti completamente estranei alla frode e ignari del

<<https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2451-le-nuove-regole-sulla-prova-nel-processo-tributario>>.

Da una prima pronuncia di Cassazione sembrerebbe che, però, tale Riforma non vada ad alterare quanto si è detto e si dirà nel prosieguo della trattazione circa l'onere della prova in capo ai soggetti, rimanendo il comma 5-bis un semplice enunciato di principio che nulla aggiunge a quanto qui esposto. Si v. Cass. Ord. n. 31878/2022.

²⁸⁵ Non è sufficiente qualificare un omesso versamento di un contribuente come frode sul solo presupposto che l'emittente fattura sia un *missing trader*, cfr. *retro* cap. II par. 3.

²⁸⁶ MEF-DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, op. cit., *passim*.

²⁸⁷ Cass. n. 8959/2003. L'effetto fu quello di affermare che la sola esistenza di una frode nel circuito commerciale comportasse l'indetraibilità dell'imposta a prescindere dalla buona fede del committente/cessionario.

²⁸⁸ Cass. n. 21953 del 2007: "qualora l'amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti (...) è onere del contribuente mostrare l'effettiva esistenza delle fatture".

²⁸⁹ Si è a lungo parlato in dottrina di "prova diabolica" in capo al contribuente, si v. TESAURO F. *Appunti sulle frodi carosello*, cit.; AMATUCCI F., *Frodi carosello e 'consapevolezza' del cessionario IVA*, in Riv. trim. dir. trib., n. 1/2012, p. 3-30; GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, cit.; GIOVANARDI A., op. cit., p. 180, dal momento che la prova da parte di quest'ultimo non poteva avvenire dimostrando l'avvenuta consegna della merce o il pagamento della medesima da parte dell'interposto, poiché tali indicatori non erano sufficienti per sgombrare il campo dall'accusa di operazioni soggettivamente inesistenti (Cass. 30 gennaio 2007 n. 1950). Le conseguenze sono quelle evidenziate da CENTORE P., *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 16/2008, p. 1303- 1310; ovvero un tasso di accoglimento delle ragioni erariali del 100%.

fatto di aver commerciato con un operatore “fantasma” soltanto dimostrando in capo a quest’ultimo, ad esempio: la mancanza di una partita IVA attiva, l’insufficiente organizzazione imprenditoriale o professionale e la mancanza dei mezzi patrimoniali e di sufficienti garanzie²⁹⁰.

A seguito del *révirement* del 2009, la Cassazione, che non poteva continuare ad ignorare le indicazioni comunitarie in tema di requisito “soggettivo”, incomincia a distinguere la tipologia di inesistenza, affermando che nel caso di falsità “solo” soggettiva, spetti al contribuente “*l’onere di dimostrare la propria buona fede quale inconsapevolezza della frode altrui*”²⁹¹.

A ben vedere, però, nonostante questo parziale recepimento dalla giurisprudenza europea, il tema dell’impossibilità di provare tale esimente permaneva, dal momento che la Corte, nel precisare le prove che non è utile fornire, si era espressa con riguardo proprio ai soli elementi direttamente desumibili da un operatore, ovverosia: la regolarità contabile del soggetto passivo, l’avvenuto pagamento e l’avvenuta effettiva consegna della merce e il versamento dell’imposta dovuta²⁹².

La situazione è rimasta per lungo tempo immutata fino a quando la Corte di Giustizia è intervenuta in modo definitivo anche sull’onere della prova con la sentenza 21 giugno 2012²⁹³, la quale si è espressa in senso diametralmente opposto alla nostra giurisprudenza interna.

Come si è avuto già modo di constatare, per la Corte europea il diritto di detrazione è un principio fondamentale e la sua negazione deve essere una deroga eccezionale al sistema impositivo, dettata dai motivi di reprimere qualsiasi uso distorto del diritto comunitario con l’intento di attuare comportamenti frodatori e abusivi²⁹⁴.

²⁹⁰ MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1218, il quale mette in luce la “stortura” di questa *forma mentis* degli ermellini posta in essere per contrastare le frodi IVA, in grado di congelare potenzialmente interi settori commerciali per il solo fatto di temere da parte degli operatori di commerciare con soggetti fittizi.

²⁹¹ Definizione in Cass. 7 febbraio 2008, n. 2847. Si v. CERIORI F., op. cit., p. 173, il quale evidenzia che a riprova della difficoltà di far conciliare una interpretazione basata sui principi e le disposizioni interne, il giudice nazionale sceglie di addossare al contribuente la prova della propria buona fede, quale circostanza a lui favorevole, assimilando tale diritto al pari di una agevolazione fiscale. MOSCHETTI G., “*Diniego di detrazione per consapevolezza*” nel contrasto alle frodi IVA, cit., parla provocatoriamente a riguardo di una “*giurisprudenza del disvalore*” che “*induce la Suprema Corte a dover essere tranquillizzata sotto il profilo della non consapevolezza della discrasia soggettiva*”.

²⁹² Così MARELLO E., cit. p. 1221 sulla scorta della giurisprudenza della Cass, il quale a commento scrive provocatoriamente: “*Quindi, il contribuente che provi di aver ricevuto la merce, pagato il prezzo e versato l’IVA non sarà ancora dal Fisco considerato in buona fede*”.

²⁹³ Cause riunite C-80/11 e C-243/11.

²⁹⁴ Solo questa è una valida giustificazione per il disconoscimento di un diritto del singolo nell’interesse più alto della comunità, così CENTORE P.-SUTICH M.T., *Diniego di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, cit., p. 362.

La massima della decisione, muovendosi da tale assunto, sancisce che spetta all'Amministrazione finanziaria motivare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentirebbero di qualificare il soggetto passivo come connivente o come potenzialmente in grado di conoscere che l'operazione invocata a fondamento della detrazione si iscriveva in una frode da parte di altro operatore nella catena²⁹⁵.

La CGCE, quindi, ribadisce che la neutralità è un tratto saliente dell'imposta in questione e come tale non può che spettare all'Amministrazione finanziaria, che eccepisce la mancanza dei requisiti per la sua applicazione, a dover fornire le prove sulla base di tale conclusione²⁹⁶.

Non senza manifestare orientamenti ondivaghi negli anni, con la pronuncia 20 dicembre 2012, n. 23560, la Cassazione adotta per la prima volta il nuovo orientamento in ordine al *thema probandum* nelle frodi IVA, stabilendo che in tema di operazioni soggettivamente inesistenti spetta agli Uffici l'onere probatorio della mancanza di buona fede del contribuente, potendo quest'ultimo utilizzare a tale scopo anche presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza²⁹⁷.

Ad oggi è pacifico ritenere che nella ripartizione degli oneri, l'Amministrazione non possa limitarsi a dimostrare solo l'inidoneità operativa del cedente, ma debba soprattutto provare che il cessionario fosse, con l'uso dell'ordinaria diligenza, in grado di percepire tale inidoneità²⁹⁸.

Resta, però, da porsi il problema di come in concreto si possa dimostrare la tanto invocata "buona fede" in un processo in cui ci si ritrova ad essere imputati per l'evasione IVA commessa

²⁹⁵ Cfr. Corte Giust. Ce, 21 giugno 2012, cause C-80/11, C-142/11: "Gli articoli 167, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1 e 226 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano ad una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto di cui egli è debitore, l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi fornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni".

²⁹⁶ GAGGERO A., op. cit., p. 1690.

²⁹⁷ Si tratta di presunzioni semplici ex art. 2727 c.c. che possono contestare gli Uffici accertatori. Le stesse si differenziano dalle presunzioni legali (o regolamentari), poiché queste sono espressamente previste dallo stesso legislatore, il quale a partire da un fatto certo o noto fa discendere attraverso un collegamento causale un fatto ignoto. Le stesse possono a loro volta essere distinte in "assolute", ovvero con portata sostanziale, e "relative" se viene prevista la possibilità di esibire una prova contraria alla presunzione. Sul tema cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per l'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, cit.

²⁹⁸ SALVATI A., *Regime probatorio nelle frodi IVA da inesistenza soggettiva e responsabilità per fatto altrui*, in Riv. Tel Dir. Trib., 29 settembre 2022. Si v. ad es. le recenti Cass. 9851/2018 e Cass. 27555/2019, 27566/2018. Ove l'onere della prova s'inverte una volta portate al giudice delle semplici presunzioni, sottolinea CENTORE P.-SUTICH M.T., *Diniego di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, cit., che l'orientamento adottato è quello del "non poteva non sapere" (palesamente diverso dal "avrebbe dovuto sapere"), e come tale sposta la dimostrazione della proprietà estraneità su di un fatto negativo che corrisponde alla prova della propria "incolpevole ignoranza".

dal mio fornitore o, addirittura, da soggetti terzi a me estranei (qualora, ad esempio, si fosse acquistato da un soggetto che rivestiva il ruolo di *buffer*).

Anche qui, gli orientamenti sovranazionali e nazionali hanno preso strade non sempre univoche, dal momento che il contenuto di tale concetto è rimasto taciuto e meramente astratto da parte della stessa Corte di Giustizia²⁹⁹.

Può dirsi paradossale ma tutt'oggi i riferimenti da cui si trae la prova della "buona fede" del contribuente non sono chiari e definiti, e ricalcano per lo più le sentenze (non sempre in accordo) sul tema, destando legittimi dubbi e incertezze: se, infatti, la strada è quella di far dipendere la neutralità del tributo dall'influenza di stati soggettivi del cessionario quali la diligenza e la correttezza dell'operatore economico, non ci si può esimere dal normare o, quantomeno, dettagliare in sede di prassi amministrativa, tali requisiti³⁰⁰.

La giurisprudenza è stata molto prolifica sul tema, dovendo esprimersi di volta in volta su casi concreti senza possibilità di prescindere da valutazioni spesso differenti caso per caso, ed il libero convincimento del giudice la fa da padrone in tale schema di ripartizione probatoria nel quale tutto dipende dai fatti (o presunti tali) che vengono portati al vaglio degli stessi³⁰¹.

Spesso sul tema le pronunce hanno evidenziato il profilo soggettivo "in negativo", esplicitando ciò che non è riconducibile ad una condotta che possa definirsi in buona fede. Tra gli elementi sintomatici, quindi, di "*mala fede*" del contribuente, troviamo, a titolo esemplificativo, il non essersi reso conto di: discordanze nelle fatture o nei documenti di consegna emessi dal fornitore; identità e i conseguenti possibili rapporti "privilegiati" tra amministratori, sindaci, consulenti, dipendenti o loro coniugi (i quali potrebbero risultare parenti o affini che operino nelle imprese venditrici come in quelle acquirenti); rapporti commerciali o personali esistenti fra acquirente e fornitore del fornitore; movimenti bancari di retrocessione di somme di denaro; compravendite effettuate a prezzi significativamente inferiori a quelli di mercato³⁰².

²⁹⁹ Causando gravi lacune in tema di certezza del diritto poiché ha generato disparità di trattamento tra i contribuenti rispetto agli elementi sintomatici dell'esistenza o mancanza di buona fede, così GAGGERO A., op. cit., p. 1693.

³⁰⁰ Opinione largamente diffusa, si v. MOSCHETTI G., "*Diniego di detrazione per consapevolezza*" nel contrasto alle frodi IVA, cit., *passim*, che afferma la necessità di una disposizione che regoli i canoni di diligenza di un acquirente verso il suo fornitore sulla scorta del principio della riserva che dovrebbe sancire l'inesistenza di doveri non adeguatamente normati; GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, cit., p. 133, e SUTICH M.T., *La rilevanza della buona fede nelle frodi carosello*, in Dir. prat. trib., n. 2/2012, p. 317, la quale evidenzia che "*sarebbe opportuno introdurre in via amministrativa alcuni elementi di indirizzo per le tre parti coinvolte (Amministrazione, fornitore ed acquirente), con lo scopo di individuare preventivamente dei modelli di condotta a cui attenersi nel momento in cui vengono intrattenuti i rapporti commerciali*".

³⁰¹ A tal riguardo, critica le conclusioni raggiunte in materia dai giudici GIOVANARDI A., op. cit., *passim*, il quale evidenzia l'enorme discrezionalità lasciata a quest'ultimi circa il giudizio le legittimità del diritto di detrazione, finendo per dipendere da "*opinabilissime valutazioni di merito*" (p. 92).

³⁰² Così riassunti in GAGGERO A., op. cit., sulla base delle sentenze sul tema.

Su quest'ultimo "indizio", che come si è avuto modo di appurare nel corso di questo elaborato rappresenta una delle caratteristiche più ricorrenti nelle frodi 'carosello', la stessa Corte di Giustizia ha avuto modo fin da subito di esprimersi e constatarne la rilevanza. In particolare, nella sentenza *Federation of Technological Industries*³⁰³ si legge che "si presume che un soggetto abbia ragionevoli motivi per sospettare la sussistenza di tale fattispecie (la frode) se il prezzo ad esso richiesto era inferiore al valore minimo che questi poteva ragionevolmente aspettarsi di pagare sul mercato per detti beni, ovvero era inferiore al prezzo richiesto per precedenti cessioni dei medesimi beni".

Un discorso diverso va, invece, fatto per l'ulteriore elemento (quasi sempre presente³⁰⁴) dell'assenza di una dotazione strumentale, anche minima, e di personale adeguato alla prestazione fatturata da parte del soggetto che cedeva il bene o prestava il servizio.

Fino al 2016, infatti, la prova che gli Uffici potevano portare per argomentare l'assenza di buona fede degli interponenti si limitava a fare riferimento *per relationem* all'avviso di accertamento con cui si contestava l'inesistenza dell'operatore *missing trader*, senza, però, dimostrare nel dettaglio sulla base di quali elementi indiziari l'Agenzia avesse ritenuto che i fornitori fossero a conoscenza della frode o non avessero tenuto una condotta richiesta ad un operatore diligente³⁰⁵.

Oggi l'orientamento sembrerebbe essersi fortunatamente capovolto, in linea con le indicazioni comunitarie, per cui la valenza probatoria del solo elemento di aver commerciato con una "cartiera" non è ritenuto più sufficiente per assolvere l'onere probatorio della mala fede del contribuente dovendosi intendere tale motivazione adottata del tutto insufficiente³⁰⁶.

Sul concetto di diligenza in capo agli operatori merita di farsi qualche precisazione in più, dal momento che la giurisprudenza nazionale ed europea divergono in merito all'esigibilità di tale condotta che può essere richiesta al contribuente, la cui dimostrazione, però, è l'unica prova liberatoria da una colpa che potremmo definire "in eligendo" o "in vigilando"³⁰⁷.

³⁰³ Corte Giust. Ce., 11 maggio 2006, causa C-384/04

³⁰⁴ Altrimenti non sarebbe corretto riferirsi a tale operatore con l'epiteto "cartiera", come si è già avuto modo di vedere *retro cap.* II par. 3.

³⁰⁵ Tra le tante, Cass. 29 aprile 2015, n. 8643, ma anche più recente Cass. 13 dicembre 2017 n. 29873 (rimasta, però, isolata) la presunzione che si portava era basata soltanto su non meglio specificate immediatezze dei rapporti tra i soggetti coinvolti.

³⁰⁶ Così Cass. 15 luglio 2020 n. 15005. Non si ritiene condividibile l'espressione di CAZZORLA F., *Il corretto inquadramento dell'onere della prova "plurifasico" nelle frodi IVA soggettive non cancella la sua necessaria applicazione ponderata*, in Riv. giur. trib., n. 2/2020, p. 149-153, che definisce l'onere "plurifasico" così ripartito, in ordine agli elementi "oggettivi" costitutivi della fattispecie e "soggettivi" rispetto allo stato del contribuente, "complesso in capo al Fisco", dal momento che nel *thema probandum* si giocano gli effettivi bilanciamenti di diritti fondamentali e appare quantomeno doveroso che siano gli stessi Uffici a muovere accuse ben argomentate secondo gli "schemi" ad oggi recepiti dalla giurisprudenza.

³⁰⁷ Sulla scorta dell'accezione civilistica della "buona fede" in senso oggettivo *ex art.* 1147, dove la lesione dell'"altrui diritto" si riferirebbe ai doveri impliciti di correttezza verso lo Stato e la protezione del credito erariale.

I due orientamenti sono riassumibili così:

- La Corte di Giustizia ha più volte affermato che la diligenza va valutata assumendo come criterio guida la “ragionevolezza” di tale richiesta, inquadrabile attraverso circostanze oggettive presenti nella fattispecie concreta di volta in volta in esame³⁰⁸. Essa ribadisce che le direttive IVA tutelano la neutralità come principio fondamentale e che, quindi, esso possa essere legittimamente derogato nella circostanza in cui si dimostri “*alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che costui avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un’evasione dell’imposta sul valore aggiunto*”³⁰⁹.

Nella già menzionata sentenza *Teleos*, la Corte aveva avuto modo di esprimersi a riguardo, affermando che qualsiasi suddivisione del rischio tra operatori economici e Fisco, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev’essere compatibile con il principio di proporzionalità, per cui le misure che possono essere richieste al contribuente per assicurarsi di non partecipare ad una frode devono essere, appunto, ragionevoli³¹⁰.

Siffatta impostazione porta a dire che la responsabilità dell’effettuare i controlli spetta all’Amministrazione, la quale non può trasferire di fatto sui soggetti passivi l’obbligo di effettuare indagini e verifiche che non gli competono³¹¹.

- In senso opposto, la Suprema Corte di Cassazione italiana richiede al contribuente un grado di diligenza e accortezza maggiore sul piano sostanziale e più gravoso sul piano processuale, esigendo dai soggetti passivi la “*diligenza massima*”³¹².

³⁰⁸ Cfr. Direttiva 2005/29/CE dell’11 maggio 2005, art. 2, che specifica il concetto di diligenza come “*il normale grado di speciale competenza e attenzione che ragionevolmente si possano presumere essere esercitate da un professionista nei confronti dei consumatori*”.

³⁰⁹ Corte Giust. Ce del 22 ottobre 2015 causa C-277/14.

³¹⁰ Così Sent. *Teleos* punto 65. e si v. Sent *Molenheide* punto 46 ove si conclude che “*gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l’obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa*”. Rispetto al suddetto principio di proporzionalità come cardine dell’ordinamento si v. MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, cit. p. 299, 322 e DEGANI G.E., *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 4/2018, p. 1054-1081.

³¹¹ Così DE FLORA M.G., op. cit., p. 1172. A riguardo si v. il contributo di COVINO E.-LUPI R., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in *Dialoghi*, n. 4/2012, p. 394-398. che definiscono in questa prospettiva le imprese come “*ausiliari del fisco*”.

³¹² MEF-DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA p. 35. Si v. Cass. 2 aprile 2013, n. 3011, dove si legge che “*l’onere di provare (oltre la frode del cedente) anche la connivenza del cessionario nella frode nella frode del cedente grava dunque sull’Amministrazione, la quale può fornire tale prove mediante presunzioni semplici; queste, in particolare, possono derivare anche dalle medesime risultanze di fatto attinenti alle caratteristiche del cedente che il cessionario potesse (e quindi dovesse) rilevare, con l’accortezza e diligenza doverose nell’esercizio dell’attività imprenditoriale*”.

La figura di riferimento è quella di derivazione civilistica dell'imprenditore accorto, onesto e diligente che opera sul mercato³¹³.

Nonostante l'impostazione adottata dall'interprete domestico appaia una sorta di "responsabilità oggettiva" in capo agli operatori economici che animano il mercato³¹⁴, i quali non potrebbero prescindere dal presidiare il corretto andamento dello stesso, è pacifico ad oggi ritenere che al destinatario della fattura non si possano "esigere verifiche che non gli competono e alle quali non è tenuto"³¹⁵.

È evidente, infatti, che l'acquirente non disponga dei mezzi e poteri investigativi propri, invece, dell'Amministrazione fiscale, la quale non può chiedere che alle imprese una diligenza che ecceda quella prettamente ordinaria tipica della normale prassi d'affari³¹⁶.

Ciò detto, il rischio di dover diventare "ausiliari del Fisco" con siffatto consolidato rigido orientamento in tema di frodi 'carosello', e frodi IVA in generale, è per larga parte della dottrina tanto preoccupante quanto realistico³¹⁷.

Soltanto in anni recenti si è davvero giunti ad un bilanciamento apparentemente più soddisfacente (permanendo un non trascurabile livello di incertezza in ordine all'approccio che in giudizio potrebbe essere adottato) in grado di garantire: la lotta all'evasione, la garanzia del legittimo affidamento dei contribuenti e il principio di proporzionalità.

Quella che poteva correttamente trasparire come generale "responsabilità oggettiva" che aveva la conseguenza di imporre agli operatori una "ambigua" (perché mai davvero codificata) e sproporzionata verifica nei confronti di tutti i fornitori e clienti indiscriminatamente³¹⁸, oggi

³¹³ L' articolo di riferimento è il 1176 del Codice civile sulla diligenza richiesta nell'adempimento delle proprie obbligazioni.

³¹⁴ Espressione così richiamata da CENTORE P., *Prova, controprova e responsabilità dell'operatore nelle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 32/2014, p. 2467-2475.

³¹⁵ Tra le tante, Corte Giust. Ce, 22 ottobre 2015, causa C-277/14, *PPUH Stehcemp*.

³¹⁶ Sull'assenza "di mezzi" si v. MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1219 che si sofferma sulla struttura delle aziende, in particolare quelle di piccole dimensioni, del tutto inadeguate a porre in essere controlli fiscali verso i loro fornitori, soprattutto se ci riferiamo a commesse di piccole dimensioni e variabili. Sull'assenza di "potere accertativo" in capo agli imprenditori cfr. ID., ivi, p. 1220: "il contribuente-investigatore che dubita dell'indiziarietà fraudolenta di una modalità di effettuazione dell'obbligazione della controparte e che domanda le ragioni della stessa potrebbe quindi ragionevolmente non ottenere risposta".

³¹⁷ TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, cit., p. 1214. Ben esprime i dubbi a riguardo della letteratura LUPI R., *Quando la controparte "vede quello che gli pare", ma non è "un compare"*, in Dialoghi, n. 4/2011, p. 397: "Le aziende, nate per produrre cioccolatini o pantaloni (...) non possono trasformarsi in intermediari del Fisco sui comportamenti del loro fornitore", poiché queste sono giustamente "interessate alla qualità delle merci, ai tempi di consegna, alle modalità di pagamento" e in questo contesto "il versamento dell'IVA, nell'ottica aziendale ricade esclusivamente nella sfera del fornitore".

³¹⁸ Rimane comunque, ad avviso di chi scrive, utile, quantomeno come supporto alla propria difesa, effettuare da parte degli operatori economici dei controlli minimi ed esigibili da chiunque. Si rimanda alla lettura delle verifiche indispensabili ben elencate da CERIONI F., op. cit., a p. 176 tra le quali, a titolo esemplificativo, troviamo: "la verifica tramite il sistema VIES che il venditore o l'acquirente intracomunitario siano identificati in uno stato membro; l'effettuazione di una visura presso la camera di commercio; la consultazione del sito internet dell'impresa cedente etc. (...)". Sugli accorgimenti che dovrebbe avere un fornitore quando vende in reverse charge per assicurarsi che la controparte sia effettivamente un soggetto comunitario cfr. D'ARDIA C.-COVINO

è stata (forse³¹⁹) sostituita da una necessaria “*esistenza di adeguati sospetti*” o, ancora meglio, “*ragionevoli dubbi*” nello specifico contesto in esame³²⁰.

La sintesi di tale argomentazione³²¹ abbandona l’idea di un controllo generalizzato e abbraccia, in accordo con il principio di proporzionalità e certezza dei rapporti, la tesi secondo cui gli Uffici debbano argomentare un accertamento, che trovi la sua ragion d’essere sul broccardo del “*sapeva o avrebbe dovuto sapere*”, solamente utilizzando rilevanti elementi “di sospetto” (ovverosia sintomatici di uno scambio poco chiaro o di un operatore poco trasparente) che sono effettivamente entrati nella disponibilità del contribuente³²².

In altre parole, il contribuente deve essere in grado di dimostrare di aver attribuito il giusto peso agli “*elementi anomali*” che sono giunti nella sua sfera di conoscenza e, conseguentemente, di aver attivato opportune verifiche direttamente proporzionali al grado di difformità economica rilevato³²³. Gli esiti di tali controlli dovrebbero in seguito trasparire nelle scelte imprenditoriali, le quali non possono comunque prescindere dalla lecita *ratio* economica che regola il mercato (per cui, ad esempio, è normale aspettarsi che un operatore razionale ricerchi il profitto anche fornendosi da chi applica un prezzo più basso rispetto ai *competitors*).

3.3.1. Sulla deducibilità dei costi da operazioni fittizie

Brevemente, da ultimo, è d’interesse dare atto dell’evoluzione da parte degli interpreti nazionali, di pari passo con il diniego di detrazioni nel campo delle frodi IVA, rispetto al parallelo tema delle imposte dirette collegate (IRES e IRAP), ovvero della deducibilità o meno dei costi di beni e servizi contabilizzati e riferiti a tali fattispecie evasive³²⁴.

E.-LUPI R., *IVA intracomunitaria e doveri di diligenza del fornitore, oltre la verifica di esistenza della partita IVA dell’ipotetico cliente*, in Dialoghi, n. 2/2012, p. 178-184.

³¹⁹ Cass. ord. 13 febbraio 2018 n. 3474, la quale adotta un argomento che dovrebbe essere stato pacificamente abbandonato, ovvero che una volta preso atto dell’immediatezza dei rapporti tra “cartiera” e cessionario, graverebbe su quest’ultimo l’onere di provare l’ignoranza rispetto all’inesistenza sostanziale del suo contraente.

³²⁰ Così VERNA G., *Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale*, in Dir. prat. trib. int., n. 2/2020, p. 637.

³²¹ Adottata dalla Corte di Cassazione nelle sent. 20 aprile 2018 n. 9851 e 28 settembre 2018 n. 23511 dove si afferma che “*l’Amministrazione finanziaria ha l’onere di provare, anche solo in via indiziaria, (...) la consapevolezza del destinatario che l’operazione si inseriva in un’evasione d’imposta (...) [ossia], in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente (...) disponeva di indizi idonei a porre sull’avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente*”.

³²² Così VERNA G., op. cit., p. 641. Parla di “*sospetto come anticamera della verità*” GIOVANARDI A., op. cit., p. 209 e LUPI R., *Alla ricerca del “fornitore” tra interlocutore giuridico ed esecutore materiale*, in Dialoghi, 2012, p. 398 non manca di mettere in luce altri delicati interrogativi sul tema che tutt’oggi non trovano risposta, poiché: “*C’è anche da chiedersi cosa debba fare il cliente in caso di “sospetto”? Non comprare? Pagare l’IVA e poi non detrarsela, ipotizzando che il fornitore o il fornitore del fornitore, potrebbe essere un missing trader?*”.

³²³ Così MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni commesse da terzi*, cit.

³²⁴ Rispetto al tema della deducibilità di un “reddito lordo” non depurato da costi rivelatesi parte di una simulazione, si v. BEGHIN M., *L’interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, in Riv. dir. trib., n. 2/2011, p. 208, il quale invoca l’art. 53 Cost. qualora gli Uffici decidessero di non

Giova ricordare che le frodi a cui ci si riferisce sono state qualificate dalla giurisprudenza italiana sulla scorta della categoria delle “operazioni soggettivamente inesistenti” di stampo penal-tributario e come tali soggiacciono alla duplice interpretazione pervenuta dalle due diverse giurisdizioni³²⁵.

- Il primo orientamento, di matrice penalistica, si è espresso sostenendo l’indeducibilità dei costi riferiti a fatture soggettivamente inesistenti poiché riconducibili essenzialmente a “costi da reato”³²⁶.

Nello specifico, in campo penale rileva il “dolo” (art. 43 c.p.) che coincide con il concetto di intenzione e di volontà del contribuente e, nel caso delle frodi IVA, l’opinione in esame considera allo stesso modo soggetti consapevoli e “colpevoli ignoranti” punibili a titolo di “dolo generico”³²⁷. Le Corti della sezione di riferimento hanno affermato che costoro non possono legittimamente dedurre i costi, dal momento che questi non sarebbero “inerenti” all’attività d’impresa³²⁸. Essi sarebbero, infatti,

considerare i costi sostenuti in un contesto d’interposizione fittizia, dal momento che così facendo si manderebbe a tassazione un indicatore di forza economica inesistente.

³²⁵ Maggiori dettagli sui parallelismi tra processo penale e tributario in ordine alle frodi IVA verranno trattati *infra* nel cap. IV. Si rimanda per una prima lettura di CARACCIOLI I., *Interposizione e norme antifrodi in materia di IVA: profili penali*, in Fisco n. 14/2006; e sull’introduzione del reato di omesso versamento *ex art. 10-bis* D.lgs. 74/2000 in chiave antifrodatoria specificamente adottata per reperire sul piano penale le frodi ‘carosello’ cfr. TERRACINA D., *Evasione da riscossione, difficoltà finanziarie e sanzioni penali*, in Dialoghi., n. 1/2013, p. 89-98.

³²⁶ Il tema è complesso ma l’argomento a supporto è il novellato art. 14, comma 4-*bis*, L. n. 537/1993, con commento di BAGAROTTO E.M., *L’applicazione della novellata disciplina in materia di “costi da reato” agli effetti reddituali degli acquisti conclusi nell’ambito delle c.d. frodi carosello*, in Riv. trim. dir. trib., n. 2/2013, p. 267-286, il quale prescrive che “non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale”. Contro si evidenzia l’opinione di LANZI A.-ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, p. 142-146, i quali rilevano come il reato di operazioni soggettivamente inesistenti (diversamente da quelle oggettive) non possa dirsi configurabile rispetto alla corretta determinazione delle imposte dirette, poiché i costi effettivamente sono stati sostenuti. Dello stesso avviso BEGHIN M., *L’interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, cit., p. 209, il quale definisce la norma incompatibile con i principi costituzionali qualora non fosse “calata” nel caso concreto attraverso un’interpretazione adeguatrice, giacché l’art. 53 della Cost. nega la possibilità di concepire tributi di tipo confiscatorio, cfr. MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 373.

³²⁷ Diversamente dall’accusa di “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” *ex art. 2* D.lgs. n. 74/2000 (punito con la reclusione da 4 a 8 anni), la quale integra il requisito del “dolo di evasione”, con la conseguenza che con le fatture esposte in dichiarazione per operazioni soggettivamente inesistenti il contribuente aveva piena conoscenza e la volontà di indicare elementi passivi fittizi supportati da documenti falsi al fine di evadere le imposte. Si v. SANTAMARIA B., *La nuova frode fiscale*, Milano, 2021, p. 45-52.

³²⁸ Ai sensi dell’art. 109, comma 5, DPR n. 917/ 1986. GIOVANARDI A., *op. cit.*, p. 275, nel riferirsi all’adozione degli schemi analizzati in campo del diniego alla detrazione IVA in campo dell’imposizione diretta conia un’espressione che l’autore stesso definisce come “mostruosa”, ovvero l’”inesistenza soggettiva”.

Per una disamina rispetto al requisito dell’inerenza dei costi si rimanda alla lettura di GREGGI M., *Il principio di inerenza nel sistema d’imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pacini, Pisa, 2012 e BEGHIN M., *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Riv. Giur. Trib., 2017, p. 85.

espressione di una finalità ulteriore e diversa rispetto a quella imprenditoriale e che rispetto a quest'ultima non tengono alcun nesso funzionale³²⁹.

- In senso contrario si è posto il giudice tributario, il quale ha più volte avuto modo di esprimersi in materia³³⁰, affermando il principio secondo il quale il terzo coinvolto anche consapevolmente nel disegno frodatario può detrarre i costi riportati in fatture accertate provenire da soggetti diversi rispetto al venditore esplicito. Questo, però, purché vengano rispettati i requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal TUIR³³¹.

È pacifico oggi ritenere quest'ultimo orientamento dalla Corte di Cassazione oramai consolidato, la quale, anche recentemente³³², ha ribadito la duplice regola in caso di operazioni soggettivamente inesistenti in tema di imposte indirette e dirette. Benché, infatti, come visto, per le prime si possa contestare in giudizio l'indetraibilità, lo stesso non vale per la deducibilità del costo nelle imposte dirette, le quali non rispondono a nessun "requisito soggettivo"³³³.

Ne deriva che anche chi è coinvolto e consapevole può legittimamente dedurre i costi fatturati da soggetti fittizi purché tali beni acquistati non siano utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", ma bensì per essere commercializzati.

³²⁹ Cass sez. penale, n. 4059/2012, la quale sottolinea che "sono indeducibili i costi comunque riconosciuti alla condotta criminosa". Ne emerge una reazione dell'ordinamento tributario al fenomeno delle frodi IVA "ai limiti del vessatorio" secondo GIOVANARDI A., op. cit., p. 278, dal momento che "alla richiesta dell'IVA e delle corrispondenti sanzioni nei confronti del missing trader e di tutti i soggetti che sapevano o non potevano non sapere si accompagna il recupero non solo dell'IRPEF-IREs, ma anche dell'IRAP, connesse ai costi sostenuti e l'irrogazione delle correlate penalità". Tale impostazione, ribadisce l'Autore, appare irragionevole e sproporzionata anche perché l'Erario non viene in alcun modo danneggiato, potendo invece incassare maggiori imposte dall'interponente che vende a prezzi ridotti.

³³⁰ Cass. sent. n. 13800 e n. 13806 del 18/6/2014: "Ai soggetti coinvolti nelle "frodi carosello" non è più contestabile, alla luce della nuova norma, la deducibilità dei costi, in quanto i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato" ma, salvo prova contraria, per essere commercializzati e venduti. Non è dunque più sufficiente il coinvolgimento od anche la consapevolezza dell'acquirente in operazioni che siano fatturate da soggetto diverso dall'effettivo fornitore perché non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi alle predette operazioni, in quanto la precedente condizione normativa di indeducibilità fondata sul mero "collegamento" tra i costi portati in deduzione e la condotta lecita, è stata sostituita dalla necessità della prova che i costi si riferiscano all'acquisto di beni o servizi che vengono direttamente utilizzati come "mezzo" o "strumento" per commettere un "delitto doloso".

³³¹ La circ. dell'Agenzia Entrate n. 32/2012 esclude, infatti, forme di deducibilità automatica dei costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, dovendosi sempre confrontare con la disciplina del reddito d'impresa. Per approfondimenti su quest'ultima, che esula dal presente lavoro, si rimanda a BEGHIN M., *Il reddito d'impresa*, Pacini Editore, 2021.

³³² Cass. ord. del 29 agosto 2022 n. 25474.

³³³ BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, cit., p. 216 n. 9, sottolinea come in materia di imposte sui redditi, la posizione di un soggetto in "buona fede" non può essere trattata in modo diverso da quella in cui viene a trovarsi un soggetto in "mala fede".

3.4. L' art. 60-bis DPR n. 633/72 e l'introduzione della responsabilità solidale per riaffermare la neutralità del tributo

Parallelamente all'azione giurisprudenziale, il legislatore nazionale ha adottato una misura specifica con l'obiettivo contrastare gli effetti dirompenti delle frodi 'carosello' introducendo, con la legge finanziaria per il 2005, l'art. 60-bis DPR n. 633/1972, il quale prevede la responsabilità solidale del cessionario qualora il cedente ometta di versare correttamente l'IVA indicata in fattura.

Tale solidarietà dal lato passivo dell'obbligazione tributaria è stata novellata a partire dall'art. 205 della Sesta Direttiva (“*Gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta*”), sulla base dell'interpretazione della Corte di Giustizia data in particolare dalla sentenza *Federation of Technological Industries*³³⁴.

Prima di esaminare la disposizione, si ritiene utile soffermarsi sul significato di solidarietà così normato, la quale rappresenta una coobbligazione dipendente illimitata da parte del cessionario verso il cedente³³⁵. In altre parole, per rafforzare ulteriormente la posizione creditrice dell'Erario messa in crisi da questa tipologia di frodi, la legge in questione ha obbligato all'adempimento dell'obbligazione non solo coloro che hanno realizzato il fatto economico, ovvero la vendita con applicazione del tributo in rivalsa, ma anche coloro i quali rispetto a questi si trovano in una “*posizione di vicinanza*”³³⁶.

Quest'ultima affermazione sta ad indicare che non si possono trascurare i punti di contatto con i presupposti del tributo, dal momento che la discrezionalità legislativa nel creare queste figure di responsabili solidali d'imposta deve essere adeguatamente bilanciata con l'art. 53 della Costituzione e, quindi, deve necessariamente sussistere una significativa connessione con il fatto economico rilevante (pena un possibile giudizio di incostituzionalità).

L'articolo 60-bis prevede espressamente al secondo comma che “*In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al*

³³⁴ Sent. 11 maggio 2006, causa C-384/04, la quale *conclude che uno stato membro possa “adottare una normativa ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale sia stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che la totalità o parte dell'Iva dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore”*.

³³⁵ Sulla distinzione tra coobbligazione paritaria e dipendente limitata e illimitata si v. BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per l'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, cit., p. 122 ss. che sottolinea come questi siano chiamati a rispondere “*insieme a qualcuno, non già al posto di qualcuno*”.

³³⁶ ID. cit. p. 123, l'aggettivo “dipendente”, infatti, sta ad indicare che ove non sussista a monte l'obbligazione principale (il versamento dell'IVA), il coobbligato non è tenuto a rispondere di nulla.

valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta”.

Tale dettato normativo non vale per tutte le categorie di beni sul mercato, ma solo per quelle espressamente individuate dal DM 22 dicembre 2005 (come integrato dal DM 31 ottobre 2012), ovvero ritenute più “sensibili” e a rischio di frode³³⁷. Tra queste troviamo:

- gli autoveicoli, motoveicoli, rimorchi;
- i prodotti di telefonia e i loro accessori;
- i *personal computer*, i loro componenti e accessori;
- gli animali vivi della specie bovina, suina e ovina e le loro carni fresche;
- gli pneumatici nuovi o usati di gomma.

La responsabilità del cessionario, inoltre, può venire meno ove questo dimostri in modo documentale *ex comma 3*, che “*il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell’imposta”.*

Il primo punto che è importante sottolineare è che la norma, a differenza del diniego qui approfondito, non prevede alcun esimente della “*buona fede soggettiva*”, poiché la coobbligazione opera senza alcuna valutazione sul coinvolgimento dei soggetti acquirenti rispetto alla frode, potendo questi essere partecipanti, conniventi o completamente estraneo ad essa³³⁸. Ciò comporta che il solo fatto di attuare nelle categorie merceologiche sopra menzionate una transazione a prezzi inferiori al “*valore normale*” fa scattare la solidarietà cedente-cessionario rispetto al versamento dell’IVA, indipendentemente della sussistenza di una dichiarazione infedele (perché inficiata da operazioni inesistenti)³³⁹.

L’assunto alla base di tale disposizione dovrebbe essere chiaro al lettore: un differenziale di prezzo che eccede e diverge in modo eccessivo da quello che plausibilmente ci si potrebbe

³³⁷ Cfr. *retro* cap. 2 par. 4 sulle caratteristiche tipiche dei *missing trader*.

³³⁸ Questo perché secondo MONDINI A., *La nuova responsabilità del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, cit., la misura ha natura prettamente procedimentale, ovvero di ausilio alla riscossione per il Fisco, il quale non è in grado di recuperare l’imposta dalla “cartiera” (per quanto, invero, l’articolo taccia tale aspetto) e si basa su una presunzione (il corrispettivo al di sotto del valore normale) per “derogare” ai normali obblighi di versamento del tributo.

³³⁹ Scrive MARCHESELLI A., *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedurali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, cit., p. 1226 a riguardo: “*Si tratta di una curiosa responsabilità solidale, salva prova di un fatto impeditivo, una sorta di presunzione legale a prova contraria limitata nel mezzo (documentale, almeno alla lettera) e oggetto*”.

attendere dal mercato è il presupposto per una realizzazione di una frode. In questo senso, la norma riveste il ruolo di presunzione legale relativa rispetto ad una fattispecie di frode IVA³⁴⁰.

Per cessioni effettuate a prezzo inferiore al “*valore normale*”, deve intendersi ai sensi dell’art. 14, comma 1, DPR 633/1972, l’importo che l’acquirente dovrebbe pagare in condizioni di libera concorrenza al “*medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione del bene o la prestazione di servizi*” ad un “*cedente indipendente per ottenere i beni o servizi in oggetto nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione*”³⁴¹.

Tale definizione di “*valore normale*”, lo si capirà, è un valore stimato, e come tale suscettibile di opinabilità in giudizio, se si pensa che appare sempre più complicato apprezzare il valore economico di una transazione, poiché entrano in gioco diversi molteplici fattori, i quali non sempre sono documentabili³⁴².

Si potrebbe dire che il pregio di siffatta disposizione è anche il suo più grande limite, ovvero: l’essere racchiusa in un perimetro circoscritto al dettato letterale la rende prevedibile e certa, a differenza delle accuse che si è visto muovere rispetto all’effettuazione di operazioni soggettivamente inesistenti e al necessario stato di “buona fede” in capo al contribuente³⁴³; mentre è proprio tale “rigidità” testuale a non far trasparire valutazioni in merito al reale ruolo del soggetto cessionario, potenzialmente ignaro della frode e non in grado di dimostrare la validità del prezzo applicatogli e alleggerendo così la prova di cui è gravata l’Amministrazione³⁴⁴.

³⁴⁰ Secondo MONDINI A., *La nuova responsabilità del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, cit., l’indizio del corrispettivo inferiore al “*valore normale*” corrisponde ad una doppia presunzione: quella dell’esistenza della frode e della relativa connivenza del cessionario.

³⁴¹ Qualora non siano accertabili condizioni di vendita confrontabili, l’art. 14 comma 2 DPR 633/1972 specifica che il “*valore normale*” è dato: per le cessioni di beni dal “*prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni*”; e per le prestazioni di servizi, se non sono rinvenibili prestazioni analoghe, dalle “*spese sostenute dal soggetto passivo per l’esecuzione dei servizi stessi*”.

³⁴² Siffatta impostazione appare in contrasto con i principi comunitari secondo MARCHESELLI A., *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedurali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, cit., e MALGUZZI A.-LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando “due compari mettono in mezzo” un’azienda*, in *Dialoghi*, n. 5/2010, p. 525 et al. L’Ordine dei Commercialisti di Milano nel 2007 ha denunciato la difformità con l’orientamento della Corte di Giustizia che vorrebbe, ai fini IVA, dare rilevanza solo al corrispettivo effettivo negoziato e non importi “astratti” frutto di stime. SI v. MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1220, rispetto alla difficoltà di individuare il “*prezzo normale*” evidenzia che “*i soggetti medio-piccoli tendono ad affidarsi ad indagini empiriche limitate, se non a “sensazioni” imprenditoriali più vicine all’emozione che all’analisi critica*”.

³⁴³ Se si sceglie di acquistare prodotti “a rischio” laddove il prezzo sia particolarmente anomalo s’incorre nella possibilità di dover provare in un secondo momento la ragionevolezza di tale operazione, non potendo più “ *fingere lo scarso realismo del prezzo che gli viene praticato*” cit. in COVINO E., *Frodi carosello: responsabilità solidale per l’acquirente “incauto” come principio generale?*, in *Dialoghi*, n. 4/2011, p. 421.

³⁴⁴ MICCINESI M., op. cit., p. 1101. Evidenzia questo profilo di criticità LUPI R. *Quando la controparte “vede quello che gli pare”, ma non è “un compare”, cit., p. 424, il quale afferma che “Si tratta, in fin dei conti, di operazioni a condizioni “stranamente favorevoli”, che possono destare il sospetto di una probabile evasione dell’altro contraente, ma non possono essere equiparate alla certezza della frode, né tanto meno ad una partecipazione all’accordo criminoso.*”

Giova ribadire che la coobbligazione in esame riveste un ruolo eccezionale nel sistema impositivo, dettata da ragioni antifrodatriche, dal momento che vuole disincentivare a porre in essere transazioni discutibilmente vantaggiose, le quali potrebbero nascondere un omesso versamento IVA. In altre parole, la misura in questione sposta sul coobbligato il problema più volte evidenziato della difficile (se non impossibile) riscossione dell'imposta in capo al soggetto fittizio, ben potendo comunque, in linea puramente teorica, agire in regresso l'acquirente che si ritrovi a dover pagare l'IVA sul soggetto fornitore inadempiente³⁴⁵.

Tale occasionalità della norma è ravvisabile nella necessaria previsione di una elencazione ministeriale, che ha l'evidente scopo di garanzia per l'acquirente, poiché generalizzare una responsabilità solidale per tutte le merci e prestazioni renderebbe impossibile un normale svolgimento del commercio e sarebbe in netto contrasto con il funzionamento dell'imposta in questione³⁴⁶.

Ciò detto, la dottrina³⁴⁷ ha espressamente manifestato la propensione a preferire, nella lotta alle frodi, l'adozione di misure basate proprio sulla responsabilità passiva piuttosto che sull'accertamento, dal momento che quest'ultimo, come si è visto, altera il meccanismo strutturale dell'IVA.

Accertamento e riscossione, quindi, starebbero su due piani ben distinti e il potenziamento di quest'ultimo tramite strumenti volti al recupero forzoso dell'imposta non versata rappresenta l'unica via per non perdere la neutralità che caratterizza il tributo³⁴⁸.

Inoltre, tale responsabilità in solido prescinde da qualsivoglia indagine sul labile profilo soggettivo del contribuente, applicandosi soltanto nei confronti di chi ha avuto rapporti con

³⁴⁵ Questo è il risultato del vincolo solidale dell'obbligazione tributaria che la norma produce ma, è evidente, se non è riuscita l'Amministrazione finanziaria a rintracciare e riscuotere l'imposta in capo all'evasore totale non sarà allo stesso modo mai possibile rivalersi sul coobbligato principale (*missing trader*).

³⁴⁶ Così COVINO E., *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, cit., p. 423, il quale mette in luce che un'applicazione generalizzata dell'art. 60-bis imporrebbe all'acquirente di rispondere dell'IVA già versata al fornitore ma da questo non versata, ogni qual volta quest'ultimo, per qualsiasi ragione, anche le più diverse, omettesse di adempiere ai suoi doveri fiscali.

³⁴⁷ BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, cit., *passim*, in particolare specifica che garantire la neutralità in sede di accertamento non sta a significare "non accertare" o rinunciare al potere di accertamento stesso; quanto, piuttosto, adottare schemi operativi conformi con l'impianto originale del tributo ex DPR 633/1972, ovvero sia abbandonare l'idea dell'indetraibilità in fattispecie di frode per abbracciare quella della sola riscossione coattiva come soluzione "standard" individuata dal legislatore. In senso concorde GIOVANARDI A., op. cit., *passim*; COVINO E., *Frodi carosello: responsabilità solidale per l'acquirente "incauto" come principio generale?*, cit., il quale definisce la coobbligazione come una "soluzione di sistema" in equilibrio con il tributo. MICCINESI M., op. cit., p. 1102 vede nella celerità di risposta alla frode, la ragione per preferirla al diniego. MOSCHETTI G., "Diniego di detrazione per consapevolezza" nel contrasto alle frodi IVA, cit. p. 165, reputando incompatibili le due misure antifrode ritiene applicabile solo il 60-bis.

³⁴⁸ Così BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, cit., il quale ribatte all'obiezione secondo cui, per le ragioni viste nel testo, non potrebbe congiurarsi un'adozione "sistematica" del 60-bis tale da sostituire del tutto il giudizio di indetraibilità, rispondendo che "laddove la coobbligazione non operi, il legislatore abbia in qualche modo confidato nella capacità del Fisco di recuperare, a monte, l'imposta non versata dal venditore nell'ambito di operazioni "in frode"".

l'operatore inadempiente e non verso chiunque si dimostri essere "consapevole", rendendo impossibile verso costoro recuperare l'IVA.

Preso atto della coesistenza di entrambi gli strumenti (uno di stampo legislativo, l'altro di stampo giurisprudenziale) nel quadro normativo tributario nazionale per contrastare i fenomeni fraudolenti di tipo 'carosello', c'è da chiedersi in che rapporto questi si trovino, dal momento che non esiste alcuna disposizione che coordini la coobbligazione sancita dal 60-bis con la perdita del diritto di detrazione³⁴⁹.

La conclusione ipotizzabile sul tenore letterale della norma in esame non pare ragionevole, dal momento che esporre il contribuente "*consapevole o potenzialmente tale*" al diniego di detrazione e, allo stesso tempo, alla responsabilità solidale, appare irrazionale e sproporzionata rispetto alla logica del tributo che così facendo verrebbe corrisposto due volte³⁵⁰.

A ben vedere, in verità, il contesto appare ancor più complicato di così.

In assenza di una chiara demarcazione delle misure e stante il fatto che è sembra possibile in linea di principio poter disconoscere il diritto di detrazione con riguardo non solo ad operazioni intercorse con fornitori diretti evasori totali, ma anche verso coloro i quali "a valle" sapevano o potevano sapere di essersi inseriti in una frode pur avendo acquistato da cedenti reali (c.d. "filtri"), si ha un palese effetto moltiplicativo dell'imposizione.

In una ipotetica situazione di frode 'carosello' in cui le transazioni commerciali hanno ad oggetto un bene di cui al DM 22 dicembre 2005 si ha (tralasciando le sanzioni amministrative dovute) che:

- Primariamente vi è il tentativo di recuperare l'IVA dal cedente, il presunto *missing trader*, che finché non viene riconosciuto come tale è classificabile soltanto come contribuente inadempiente;
- L'indetraibilità dell'IVA in capo al cessionario connivente o "*ignorante colpevole*" e l'impossibilità di richiedere a rimborso la stessa già versata all'emittente fattura ai sensi dell'art. 21, comma 7, DPR n. 633/1972, oltre, "in aggiunta", ex art. 60-bis dello stesso Decreto, la possibilità di dover rispondere della stessa obbligazione tributaria del fornitore, pagando, di fatto, all'Erario nuovamente l'imposta.

³⁴⁹ Sul tema si v. diffusamente ID., *ivi*, *cit.*; ZIZZO G., *op. cit.*, *passim*, e LUPI, *Quando la controparte "vede quello che gli pare", ma non è "un compare"*, *cit.*, p. 424.

³⁵⁰ Così MARCHESELLI A., *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedurali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, *cit.*, p. 1226.

- L'effetto moltiplicatore del diniego di detrazione innescato dalla consapevolezza dell'inganno altrui come circostanza che dimostrerebbe il coinvolgimento degli operatori³⁵¹.

Dal momento che non è previsto un meccanismo che attribuisca efficacia liberatoria al pagamento di uno dei soggetti "consapevoli", la situazione qui descritta, sebbene ipotetica (ma non per questo meno realistica), è palesemente sproporzionata e irragionevole. Il risultato che ne deriverebbe, del tutto al di fuori dell'ordinamento tributario, sarebbe quello di ottenere dai contribuenti imposte maggiori di quelle che essi abbiano effettivamente evaso³⁵².

Lo stesso è l'effetto in capo al cessionario qualora si ritenessero sovrapponibili il piano accertativo che postula l'indetraibilità e il piano della riscossione che vede applicata la coobbligazione: ovvero si ritroverebbe a dover sostenere due volte il peso economico del tributo in questione³⁵³.

È opinione più che condivisibile, quindi, quella che vede la solidarietà e il diniego come soluzioni concorrenti e antitetiche ma volte ad ottenere un risultato analogo. La prima, infatti, è giustificata da ragioni di garanzia per il Fisco-creditore e, qualora venisse disconosciuto il diritto alla detrazione, il credito in oggetto verrebbe efficacemente soddisfatto o, quantomeno, verrebbe comunque raggiunto lo stesso effetto economico dato dalla responsabilità solidale³⁵⁴.

³⁵¹ Rielaborazione alla luce di GIOVANARDI A., op. cit., p. 217 ss.

³⁵² Netto contrasto con il principio comunitario sancito dalla giurisprudenza della Corte del Lussemburgo di proporzionalità della pretesa impositiva. Inoltre, tale dirompente prospettiva si pone in contrasto con l'essenza stessa del diritto tributario, il quale ha la funzione di individuare la ricchezza tassabile e su questa applicare l'imposta, non già una funzione sanzionatoria e punitiva. Si v. FEDELE A., *Diritto tributario (principi)* [Annali II-2, 2008], in Note Enc. Giuffrè, il quale riassume che il diritto tributario ha essenzialmente una "funzione di riparto dei carichi pubblici". Cfr. BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, cit. p. 217.

³⁵³ Senza parlare della maggiorazione dovuta a interessi e sanzioni. Cfr. LUPI R., *Quando la controparte "vede quello che gli pare", ma non è "un compare"*, cit., p. 424. Sul punto si cita, sebbene parte di una più ampia disamina attorno alle differenze tra elusione ed evasione fiscale, BEGHIN M., *Fatti economici "apparenti" e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel "recito" della simulazione*, in Riv. giur. trib., n. 3/2010, p. 221, il quale ricorda che il legislatore "non può introdurre disposizioni tributarie volte a tassare fenomeni inesistenti", come invece avverrebbe nel caso di specie in cui l'imposta potrebbe essere richiesta per due volte al contribuente, per di più se "generati attraverso modelli presuntivi di ricchezza i quali ammettono prove contrarie limitate se non addirittura "diaboliche".

³⁵⁴ Così MARCHESELLI A., *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedurali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, cit., p. 1226. In accordo ZIZZO G., op. cit. Pone invece dei dubbi a riguardo GIOVANARDI A., op. cit., p. 242, il quale rimarca la difficoltà a tracciare il confine tra l'ambito di operatività dell'art. 60-bis e il raggio d'azione degli ordinari strumenti accertativi a disposizione degli Uffici al fine di reprimere l'odioso fenomeno frodatario. A riprova di ciò, l'autore sottolinea come l'Amministrazione abbia fatto un uso per lo più sporadico dell'art. 60-bis, privilegiando il contrasto sul piano accertativo (utilizzando l'argomento del prezzo inferiore al "valore normale" come prova a supporto della tesi della conoscibilità della frode) e, quindi, irrogando anche le relative sanzioni. È pacifico, infatti, che, al contrario, l'applicazione della responsabilità solidale valga solo espressamente per l'imposta.

Recentissima un'ordinanza della Cassazione (Cass. sez. trib., ord. 12 maggio 2021, n. 12489) che conferma questo orientamento, puntualizzando che l'art. 60-bis opera "in luogo" del disconoscimento della detrazione e non richiede alcuna ulteriore attività accertativa qualora vengano soddisfatti gli elementi che la disposizione regola per l'applicabilità della responsabilità solidale.

Da ultimo, appare utile menzionare la normativa che ha previsto l'estensione della responsabilità solidale ai trasferimenti immobiliari³⁵⁵.

La Legge finanziaria per il 2008 (art.1, comma 164, L. 244/2007) ha aggiunto il comma 3-*bis* all'art. 60-*bis* DPR 633/1972, stabilendo che qualora l'importo del corrispettivo indicato nella cessione avente ad oggetto un immobile (un fabbricato o un'area fabbricabile) e nella corrispondente fattura sia accertato essere diverso da quello effettivamente corrisposto, il cessionario, anche se non si tratta di un soggetto passivo IVA (ovverosia anche un privato cittadino), è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza, oltre che alla relativa sanzione.

Il presupposto applicativo di tale norma è duplice: la divergenza tra prezzo apparente e corrispettivo reale (la cui prova potrà essere data dall'Amministrazione finanziaria con ogni mezzo secondo le regole generali) e la violazione da parte del cedente dei suoi obblighi di versamento all'Erario.

La grande differenza rispetto all'art. 60-*bis* è l'assenza di una presunzione riferita al "*valore normale*", dal momento che si considera esclusivamente la situazione intercorsa tra le parti in causa, in cui va nel caso di specie dimostrato il differenziale tra importo dichiarato e quello percepito.

Si noti che in quest'ultima casistica normata non ci si riferisce ad un caso di frode, non essendovi ravvisabile alcuna inesistenza delle operazioni (e conseguentemente della relativa documentazione) o simulazione soggettiva (per utilizzare le categorie giuridiche precedentemente menzionate). Sussiste, invero, un semplice accordo doloso che ha portato ad una sottofatturazione allo scopo di nascondere al Fisco materia imponibile, di qui l'allargamento della responsabilità passiva tra cessionario e cedente per proteggere la posizione dell'Erario.

³⁵⁵ Sul tema si v. in dottrina PORCARO G., *Obbligazione principale e obbligazione solidale nella "nuova" responsabilità del cessionario di immobili nell'IVA. Effetti sui rapporti interni*, in Riv. Dir. Trib., n. 9/2008, p. 717-754 e per un primo commento alla norma PEIROLO M., *Il vincolo di solidarietà passiva nel pagamento dell'IVA per i trasferimenti immobiliari*, in Corr. Trib., n. 18/2008, p. 1472-1474.

LE NUOVE FRONTIERE DEL COMMERCIO ONLINE E LE RECENTI STRATEGIE ANTIFRODE

SOMMARIO: 4.1. L'IVA e la digital economy: Internet e strutture commerciali "opache" sempre più comuni. – 4.2. Cenni alla repressione penale delle fatture soggettivamente inesistenti: la recente Direttiva PIF e la nuova Procura Europea (EPPO). – 4.3. Una prima disamina dei meccanismi di cooperazione amministrativa tra gli Stati europei. – 4.4. Fine del regime IVA "transitorio" come sinonimo di un sistema esente dalle frodi: (M)OSS e imponibilità delle operazioni nel Paese di destinazione.

4.1. L'IVA e la *digital economy*: Internet e strutture commerciali "opache" sempre più comuni

Il pericoloso fenomeno delle frodi 'carosello' che si è andato a descrivere nei precedenti capitoli è oggi mutato notevolmente, complice la crescente digitalizzazione dell'economia che ha imposto alle autorità politiche e fiscali di tutti gli Stati membri di concentrarsi in particolare nelle conseguenze che questo innovativo modo di fare impresa comporta sotto il profilo di nuovi e più artefatti schemi illeciti.

L'economia digitale è oggi il terreno su cui si stanno combattendo le più complesse e sofisticate truffe ai danni del Fisco, e in futuro queste sono destinate a diventare sempre più ricorrenti, dal momento che l'intero mercato globale dei beni e dei servizi è dominato dalla dematerializzazione delle transazioni resa possibile dall'iperconnessione dei dispositivi elettronici di uso quotidiano. Ne emerge, nel complesso, un quadro economico sempre più dinamico ed efficiente ma, al contempo, sempre meno trasparente e con molteplici "zone grigie" sotto il profilo tributario³⁵⁶.

³⁵⁶ Le caratteristiche della *digital economy* sono ben riassunte da LIBERATORE G., *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2022, p. 618, tra le quali troviamo essenzialmente: la mobilità pervasiva di mezzi, persone e denaro; la possibilità di raccogliere ed elaborare grandi mole di dati; lo sviluppo di imprese *multi-sided based* e il ricorso di strumenti alternativi al contante.

Le nuove logiche digitali hanno investito i modelli di *business* tradizionali, soprattutto nel campo dei media e delle telecomunicazioni, ed hanno reso necessaria una trasformazione complessiva dei rapporti commerciali, sempre più orientati alla rete come luogo di conclusione delle transazioni³⁵⁷. *Internet* è utilizzato nei modi più diversi ormai da tutte le società presenti sul mercato nei più disparati settori: si va dall'utilizzo per la promozione aziendale diretta attraverso un proprio sito *online* o canali di *social media*, alla presenza in “*vetrine indirette*” date dai grandi *players* dell'*e-commerce* globale.

Non da ultimo, sono nate nuove modalità di creazione del valore, sempre meno legate a concetti di “materialità” degli oggetti e sempre più vicine ad una nuova concezione di “bene”, in ottica prettamente immateriale, o di servizio.

Ne emerge un contesto di scambi completamente nuovo rispetto a quello fin qui preso in considerazione, dove le sovranità fiscali e la territorialità delle imposte devono fare i conti con una *new economy* che non conosce confini geografici³⁵⁸.

Le frodi IVA in questa evoluzione del commercio hanno saputo evolversi e adattarsi ai nuovi strumenti digitali diventando sempre più “ingegnose”, sfruttando i vuoti normativi dati da un sistema impositivo inadatto a far fronte ai nuovi problemi della *digital economy* e sfidando i sistemi di prevenzione e contrasto dei singoli Stati fin qui analizzati³⁵⁹.

L'azzeramento dei costi che portano con sé le transazioni immateriali, sempre più diffuse per mezzo del *web*, non è difficile immaginare stiano creando non pochi problemi alle Amministrazioni finanziarie, in aggiunta al fatto che il commercio *online* non sempre prevede la circolazione fisica della merce, causando evidenti difficoltà probatorie ai funzionari chiamati a ricostruire e accertare circuiti evasivi³⁶⁰.

³⁵⁷ In Italia le imprese operanti nel commercio via *internet* attraverso piattaforme di *e-commerce* sono cresciute in modo vertiginoso, del 165% solo dal 2009, muovendo ad oggi quasi 40 miliardi di euro secondo l'Osservatorio B2C del Politecnico di Milano. Per una prospettiva nell'ultimo anno si rimanda allo studio da quest'ultimi promosso reperibile *online* in <<https://www.osservatori.net/it/ricerche/comunicati-stampa/ecommerce-acquisti-online-crescita>>.

³⁵⁸ MARINO G., *L'IVA nel contesto dell'economia digitale: eterogenesi di un'imposta*, in Dir. prat. trib., n. 1/2020, p. 49. Scrive GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, Milano, 2017, p. 63, che “*Il nostro sistema è concettualmente, culturalmente vecchio, palesemente inadeguato alle moderne dinamiche economiche e sociali*”.

³⁵⁹ DE LA FERIA R., *The definitive VAT System: Breaking with Transition*, in *EC Tax Review*, n. 3/2018, p. 123, scrive che i limiti del regime IVA europeo sono da circoscrivere al fatto che “*the compliance costs for business are too big, the risks of fraud too great, and the inefficiency too grave*”.

³⁶⁰ Emblematico a riguardo il “caso *Fastweb-Telecom sparkle*” del 2010, passato alla cronaca come una delle più grandi frodi fiscali del decennio terminata con 15 condanne e 7 assoluzioni. La particolarità del ‘carosello’ perpetrato era proprio quella di avere ad oggetto “servizi di telecomunicazioni” che venivano fatturati in un circuito circolare che comprendeva i colossi del settore *Fastweb-Telecom* e una serie di società fittizie situate in Italia e all'estero. Il denaro transitava effettivamente da un conto corrente all'altro tra gli operatori ma senza alcuna prestazione reale sottostante e, in capo ai *missing trader*, non veniva versata l'IVA all'Erario. Questo meccanismo permetteva alle aziende di telecomunicazioni di gonfiare gli utili e far crescere il valore delle società in borsa con conseguenti incrementi di reddito per i dirigenti dovuti alla crescita della parte variabile del salario legata alle *performance* aziendali. In dottrina si v. BARBONE L.-LUPU R.-STEVANO D., *Frodi carosello “circolari” nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi*, n. 2/2010, p. 187-192.

La nuova era digitale è, insomma, uno spazio potenzialmente molto fertile per il proliferare di fenomeni fraudolenti nei nuovi settori del commercio elettronico, i quali hanno palesato l'insufficienza delle norme comunitarie antifrode in un sistema impositivo che evidentemente non è riuscito a stare al passo con i tempi³⁶¹.

Le vendite realizzate attraverso canali telematici rappresentano operazioni di commercio elettronico che può dividersi in:

- “diretto”, ovvero in settori specifici per le transazioni di “beni” immateriali, i quali vengono consegnati ovviamente solo digitalmente (fornitura di *app*, brani musicali, film, *software* informatici, didattici etc.);
- “indiretto”, dove il perfezionamento dell'operazione avviene *online* ma il bene è materiale e viene, quindi, consegnato attraverso una spedizione oppure un vettore. Si tratta, in altre parole, delle cosiddette vendite a distanza che oggi avvengono per lo più in negozi virtuali (si pensi a *computer*, *smartphone*, *tablet* etc.)³⁶².

In un contesto economico caratterizzato dall'immaterialità e dall'utilizzo di canali di commercio prevalentemente *online* in cui, lo si capirà, non risulta necessario possedere una reale infrastruttura o una reale organizzazione a monte per poter esercitare attività d'impresa da remoto, ci si domanda quale portata possano avere i concetti di “buona fede” e di “incolpevole ignoranza” ora che l'intero sistema di scambi appare dematerializzato.

In altre parole, vale la pena chiedersi come è possibile valutare la diligenza dell'acquirente quando la maggior parte delle compra-vendite avvengono su piattaforme *web*, al più via *e-mail*,

³⁶¹ Sul tema TESAURO F., *Introduzione, in Economia digitale. Aspetti civilistici e fiscali*, (a cura) di Tesauro F., Canessa N., Milano, 2002, p. 169 ss., il quale evidenzia le nuove problematiche che l'era tecnologica pone ai fiscalisti e i limiti che il sistema di tassazione tradizionale incontra nell'interfacciarsi con realtà che non sono più fisiche e tangibili. Cfr. anche la stessa Commissione europea, COM (2016) 148 *final*, *Verso uno spazio unico europeo dell'IVA – Il momento delle scelte*, 3-4, che conclude che il sistema dell'IVA non è “riuscito a stare al passo con le sfide dell'economia odierna, che è globale, digitale e mobile” e “ad adattarsi ai modelli commerciali innovativi e ai progressi tecnologici dell'ambiente digitale odierno”.

³⁶² Si v. con riguardo all'IVA applicabile al commercio elettronico GARBARINI C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2003, p. 485-514.

Volendo riassumere sommariamente le regole che regolano la territorialità IVA in dette operazioni, si potrebbe dire che:

- nelle cessioni *online* BtB e BtC sul suolo nazionale si applicano le classiche regole previste per le cessioni di beni;
- nell'*e-commerce* diretto BtB e BtC i “beni” compravenduti sono considerabili come “servizi” e in territorio intracomunitario la tassazione è imponibile nel paese di destinazione, ovvero di presunto “consumo del servizio virtuale” sia nel caso di committente Ue che *extra* Ue soggetto passivo o meno;
- nell'*e-commerce* indiretto BtB intracomunitario si applica la regola generale per le transazioni intracomunitarie, e sono considerate non imponibili nel territorio del cedente;
- nell'*e-commerce* indiretto BtC subentra un livello “soglia” (di cui si dirà in seguito), in quanto riconducibili alle “vendite a distanza”, al disotto del quale lo scambio è assoggettabile a tassazione nel paese di origine.

Per le esportazioni e importazioni a mezzo elettronico, la regola generale rimane la stessa del commercio tradizionale, ovvero quella dell'imponibilità nel paese di destinazione.

senza una reale interlocuzione con la controparte e senza poter constatare l'effettività di un apparato imprenditoriale dietro un fornitore presente solo *online*.

La complessità della *digital economy* nel ricondurre una operazione commerciale ad una frode IVA è evidente, dal momento che è possibile scambiare agevolmente beni e servizi anche tra soggetti molto distanti attraverso metodi di trasmissione telematica resi possibili dagli strumenti informatici. Inoltre, spesso si utilizzano piattaforme *e-commerce* di terzi per vendere prodotti, sfruttandone il nome magari già popolare, e non canali di proprietà, causando difficoltà a ricondurre la reale paternità del cedente, il quale può tranquillamente rimanere anonimo³⁶³.

Si pensi, ad esempio, ad una sempre più particolare metodologia di commercio elettronico, il cosiddetto "*dropshipping*", ovvero una triangolazione commerciale in cui partecipano il fornitore (c.d. *Dropshipper*), il rivenditore online (c.d. *Marketer*) e l'acquirente o cliente finale. Tale pratica commerciale consiste nella possibilità di vendere prodotti su *marketplace* virtuali accessibili da chiunque senza averne però la disponibilità a magazzino, essendo quest'ultimo del tutto inesistente e permettendo così di ampliare e diversificare il proprio catalogo merceologico *online* minimizzando i costi. Lo schema di funzionamento si basa su un rapporto di collaborazione commerciale tra il *Dropshipper* e il gestore dell'*e-commerce*, il quale ricevuta una ordinazione sul suo *store online* si preoccupa di incassare dal cliente il corrispettivo e di inoltrare al fornitore telematicamente richiesta di spedizione all'indirizzo dell'acquirente. L'invio dovrebbe prevedere sulla confezione il logo dell'*e-commerce*, come se fosse stato fatto direttamente dal *Marketer* ma, in realtà, l'operazione è realizzata dal fornitore terzo che riceverà per l'ordine il prezzo pattuito al rivenditore, il quale tratterrà la differenza rispetto al prezzo di vendita applicato³⁶⁴.

Chi svolge attività di *dropshipping* e si rivolge alle imprese qualificandosi come fornitori, quindi, non possiede un magazzino e neppure un fabbricato, non producendo nulla e non avendo la disponibilità materiale della merce, e, per lo più, non vi sono nemmeno dipendenti, potendo benissimo la *supply chain* essere gestita da una sola persona (anche dal proprio personale domicilio).

Ulteriore elemento di preoccupazione nel grande *puzzle* dell'economia digitale è dato dal fatto che nelle frodi IVA, essendo tipiche del settore elettronico, non è insolito che i singoli subfornitori consegnino la merce direttamente al cessionario attraverso l'utilizzo di vettori

³⁶³ Sul punto ORTOLEVA M.G., *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 4/2020, p. 1521-1522.

³⁶⁴ OECD-EUROPEAN UNION INTELLECTUAL PROPERTY OFFICE, *Misuse of Small Parcels for Trade in Counterfeit Goods: Facts and Trends*, in *OECD Publishing, "Introduction"*, 2019, Parigi, p. 13.

professionali. Anche qui, la mancanza di personale in capo al cedente non è in alcun modo elemento determinante per intuirne la fittizietà (anche solo soggettiva)³⁶⁵.

Non stupirà il lettore la conclusione che da siffatto ragionamento se ne può dedurre: per una società che si trovasse ad acquistare beni e servizi su piattaforme *online*, magari ad un prezzo molto conveniente, il rischio di trovarsi poi invischiato in una frode IVA è davvero alto.

In forza dell'oramai consolidato "strumento" del diniego alla detrazione, l'Amministrazione potrebbe muovere il suo accertamento *in primis*, come già ampiamente dettagliato, sull'inesistenza delle operazioni dal lato soggettivo e, in seguito, sulla prova della conoscenza-conoscibilità sulla base dell'assenza di una struttura reale del venditore *e-commerce*.

Fino a non troppo tempo fa il giudice (domestico) avrebbe accolto le ragioni all'Agenzia delle entrate e avrebbe disconosciuto il diritto di detrazione³⁶⁶, ma, invece, non è quello che è successo nella recente ordinanza della Cassazione, n. 3144 del 2 febbraio 2022.

In tale pronuncia è stato respinto il ricorso dell'Ufficio, il quale negava la deducibilità IVA di una serie di operazioni avvenute in rete da parte di un operatore nazionale che acquistava da una "cartiera" tramite il suo *e-commerce*. Gli argomenti che portavano i funzionari ricalcavano un orientamento già presente in passate contestazioni, ovverosia che la società avrebbe potuto sapere, in forza di un rapporto "immediato" con il *missing trader* dato dalla vendita diretta, che quest'ultimo era privo di magazzini, di strutture e di spazi adeguati all'effettivo svolgimento dell'attività d'impresa. Sulla base di queste circostanze si sarebbe, quindi, dovuto avere contezza di essere invischiati in un giro fraudolento.

Seguendo però un altro orientamento (più che condividibile), la Suprema Corte ha compreso che negli affari conclusi unicamente *online* queste categorie di giudizio "*a compartimenti stagni*" non sono più utilizzabili, non essendo ragionevole, in assenza di altri indizi idonei a far sospettare la connivenza, imputare la conoscibilità di fattori "esteriori" nelle vendite via *internet* che, di fatto, avvengono davanti ad un *computer*³⁶⁷. Volendo generalizzare la pronuncia in oggetto, si potrebbe dire che nelle vendite *online*, per loro stessa natura, in assenza di altri elementi rilevanti che potrebbero emergere in giudizio, sia sempre presente l'esimente della buona fede del cessionario.

³⁶⁵ GAGGERO A., *Operazioni soggettivamente inesistenti: ancora qualche pericolosa oscillazione in tema di ripartizione dell'onere della prova della buona fede*, in Dir. prat. trib., n. 4/2018, p. 1684-1699.

³⁶⁶ Cfr. *retro* cap. III par. 2 sull'onere della prova in capo al contribuente, il quale prima del *révirement* del 2012 era gravato da "*probatio diabolica*". Così Cass. n. 24426/2013.

³⁶⁷ Nel caso di specie, infatti: le operazioni con la cedente erano formalmente regolari, i prezzi praticati erano conformi a quelli di mercato e l'acquirente non aveva modo di sospettare la natura fittizia del suo fornitore trattandosi di vendite che avvenivano esclusivamente in canali *online*.

La conclusione a cui si giunge ancora una volta è tanto semplice quanto imprescindibile in ordine all'onere della prova: il Fisco, nel muovere le sue pretese impositive, deve avere riguardo “*alle concrete modalità e alle condizioni di tempo e di luogo in cui sono svolti i rapporti commerciali*”³⁶⁸. Nell'*e-commerce*, infatti, a maggior ragione nel “pericoloso” settore informatico, si ha la necessità di contare sulla consegna della merce in tempi più brevi rispetto ai *competitors* e la fungibilità dei prodotti compravenduti, oltre all'usuale contestualità tra pagamento e consegna, non potendo questi essere invece considerarsi elementi che, sebbene ravvisabili in una “*immediatezza dei rapporti*”, avvalorino la tesi di una conoscenza negoziale acquisita³⁶⁹.

Nel mercato digitale di oggi l'azione di contrasto e prevenzione alle frodi portata avanti dal legislatore attraverso forme di responsabilità solidale come l'art. 60-*bis* e dalla giurisprudenza attraverso il disconoscimento del diritto alla detrazione non può verosimilmente più essere sufficiente³⁷⁰. È di questa opinione l'Unione europea, la quale ha di recente messo in discussione l'intero apparato impositivo IVA delle operazioni intracomunitarie fin qui utilizzato (il c.d. “*regime transitorio*”) e ha adottato importanti direttive per incentivare la cooperazione amministrativa intraunionale e combattere le frodi anche sul piano penale.

4.2. Cenni alla repressione penale delle fatture soggettivamente inesistenti: la recente Direttiva PIF e la nuova Procura Europea (EPPO)

Si è dato atto nel corso della trattazione che la fattispecie in esame assume una doppia valenza nel diritto interno: penale e tributaria, dal momento che le disciplina illecita delle “*fatture per operazioni inesistenti*” può essere sottoposta al vaglio sia del giudice penale che tributario³⁷¹.

La doppia rilevanza penal-tributaria è un tratto caratteristico delle frodi di tipo ‘carosello’, laddove, infatti, se ve ne ricorrono i presupposti, possono essere contestati in particolare i reati

³⁶⁸ Cass. Civ., ord. 30 maggio 2018, n. 13545.

³⁶⁹ VERNA G., *Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2020, p. 226-242.

³⁷⁰ Non indifferenti sono anche gli adempimenti amministrativi richiesti agli operatori intraunionali nell'ultimo decennio, *in primis* nella possibilità di essere assoggettati a controlli preventivi l'attribuzione del numero di partita IVA da parte dell'Agenzia (art. 22 Reg. 904/2010) e nella necessità di dichiarare espressamente alla stessa la volontà di porre in essere transazioni nel mercato comune (solo così si verrà inseriti nel VIES, cfr. *retro* cap. I e *infra* par. 3). Inoltre, se un soggetto passivo intende effettuare acquisti intracomunitari di beni di cui al DM 22 dicembre 2005 (elenco dei prodotti “rischiosi”, si v. *retro* cap. II par. 3) è tenuto a dover rilasciare una polizza fideiussoria o una fideiussione bancaria per la durata di tre anni non inferiore a 50.000 euro (art. 35, comma 15-*ter*, lett. b) del DPR 633/1972).

³⁷¹ Riassume chiaramente gli aspetti che caratterizzano il fenomeno in entrambe le giurisdizioni MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA: indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, CEDAM, 2012.

di cui agli articoli: 2 che disciplina il “reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti inesistenti”, 8 che ne punisce l’emissione e 10-ter derubricato “delitto da omesso versamento IVA” del D.lgs. n. 74/2000.

Proprio l’art. 10-ter è stato introdotto nel 2006 per punire sul piano penale l’”evasione da riscossione dell’IVA”, la quale si verifica quando il contribuente, pur rappresentando correttamente i fatti rilevanti intercorsi nella sua dichiarazione fiscale, non versa il relativo importo dovuto³⁷². Così come l’art. 10-bis disciplinava il reato di omesso versamento delle ritenute fiscali, anche nel caso di specie viene data rilevanza penale a coloro i quali hanno fedelmente presentato al Fisco la propria capacità contributiva ma non hanno poi successivamente onorato l’obbligazione tributaria scaturente. La norma, lo si capirà, è nata per tutelare l’interesse Erariale nel campo principalmente delle frodi IVA e si inserisce come ulteriore strumento volto a reprimere il fenomeno che proprio in quegli anni era al centro del dibattito giuridico.

Pur concepita, però, per punire più aspramente le società “cartiere”, le quali strutturalmente vengono create per emettere fatture inesistenti³⁷³, la norma si è trovata da subito a confrontarsi con ben più numerose società operative, le quali per carenza di liquidità non sono spesso in grado di versare l’imposta IVA dovuta. Per la configurazione del reato di cui all’art. 10-ter è, infatti, necessario soltanto il c.d. “*dolo generico*”, non tanto quello specifico di evasione di cui agli artt. 2 e 8 dello stesso Decreto, potendo quindi essere sufficiente la volontà, anche solo eventuale e sorretta da qualsiasi finalità, di non versare quanto dichiarato e per questo dovuto. Il contribuente, anche in difficoltà economica, parrebbe poter essere punito ogni qual volta abbia presentato una dichiarazione IVA omettendone il relativo versamento entro il termine previsto, con buona pace del ruolo di *extrema ratio* della sanzione penale sul piano tributario³⁷⁴.

Gli artt. 2 e 8 del D.lgs. n. 74/2000 sono propri, invece, della fattispecie penale di frode fiscale, dal momento che l’”oggetto” materiale del delitto è costituito dalla falsità documentale

³⁷² L’autore del reato, ovverosia il soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni quando la dichiarazione annuale il cui omesso versamento acquisisce rilievo penale (eccede i 250 mila euro e l’omissione si protrae oltre il termine dell’acconto per l’anno successivo a quello in cui si riferisce il mancato versamento). Cfr. SANTAMARIA B., *La nuova frode fiscale*, Milano, 2021, p. 72-75.

³⁷³ Scrive TERRACINA D., *Evasione da riscossione, difficoltà finanziarie e sanzioni penali*, in Dialoghi, n. 1/2013, p. 92: “Il D.lgs. n. 74/2000, così come originariamente concepito, sembrava impotente nei confronti del soggetto interposto tra l’emittente e l’utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti, il c.d. missing trader, figura chiave del carosello IVA, determinandone la sostanziale impunità”.

³⁷⁴ Si v. DI SIENA M. -LUPI R., *Evasione fiscale: necessità di “mirare” la risposta penale*, in Dialoghi, n. 4/2014, p. 427-431, i quali sottolineano l’incertezza in capo a investitori esteri, i quali si trovano a dover fare i conti con un Decreto, il D.lgs. n. 74/2000, che pervade del rischio penale il campo impositivo nazionale senza che però nessuno abbia effettivamente nascosto nulla al Fisco. La conseguenza, secondo gli autori, è quella di valutare oggi non più gestibile la fiscalità generale tramite lo strumento penale.

dei documenti, ovvero la loro: inesistenza oggettiva, sovrapposizione o inesistenza soggettiva (art. 1, lett. a) del Decreto).

L'art. 2, in particolare, rileva in capo soprattutto ai soggetti analizzati nel presente lavoro che si trovano coinvolti a loro insaputa nelle frodi 'carosello', poiché la disposizione punisce chiunque³⁷⁵ "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi". Inoltre, il reato in questione prescinde dall'effettivo verificarsi dell'evento di danno ed è punito con la reclusione da quattro a otto anni a titolo di dolo specifico costituito dal fine ultimo di evadere le imposte.

Il risultato è che, oltre al piano tributario già analizzato, anche in campo penale emerge un elemento psicologico di portata determinante nel qualificare la fattispecie, anche se nella branca dell'ordinamento in questione se ne ravvisa una configurazione differente³⁷⁶. Nel diritto penale il fine di evadere sta a significare il non pagare l'imposta effettivamente dovuta e che si sarebbe dovuta dichiarare, comprendendo anche il riconoscimento di un indebito rimborso o credito d'imposta, o, al più, consentire tale evasione a terzi (si pensi al soggetto *missing trader*). Da ciò se ne deduce che, astrattamente parlando, la casistica di operazioni oggettivamente inesistenti accertate come tali ricade sempre nella condotta di reato *ex art. 2*, mentre quando ci si riferisce alle operazioni soggettivamente inesistenti tale profilo "commissivo" va accuratamente dimostrato in giudizio.

Nel campo fiscale, invece, l'elemento soggettivo riguarda la condotta diligente tenuta dal contribuente e la sua conseguente "buona fede" rispetto alla non conoscibilità della frode.

Ampia è la trattazione che si è susseguita nel cercare di ricostruire correttamente il rapporto che sussiste tra istruttoria, processo tributario e processo penale alla luce della doppia rilevanza del fenomeno in esame, in particolare per quanto riguarda il "doppio binario" che si apre quanto la notizia di reato per utilizzo di fatture inesistenti giunge in Procura, o viceversa quanto si apre il fascicolo sul piano del giudice tributario. Esula dal presente lavoro la disamina di tale travagliato rapporto giurisdizionale³⁷⁷, ma è importante sottolineare che oggi vige la regola

³⁷⁵ Dove con "chiunque" s'intende il soggetto attivo che abbia la qualifica di contribuente ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, tra cui anche amministratori, liquidatori o legali rappresentanti di enti, società e persone fisiche (art. 1, comma 1, lett. c) D.lgs. n. 74/2000.

³⁷⁶ MEF-DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, op. cit., p. 14-15.

³⁷⁷ Si rimanda alla lettura, sul rapporto tra diritto penale e diritto tributario nelle frodi, di: PERRONE A., *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012, pp. 34 ss. e FANNI M., *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti in ordine al profilo processuale probatorio*, in Riv. dir. trib. n. 3/2006, p. 231 ss.

della non interferenza reciproca nel rispetto della piena autonomia dei due processi e tale è da intendersi anche nella fase di accertamento e predisposizione dell'atto impositivo³⁷⁸.

Riprendendo le considerazioni fatte alla fine del precedente capitolo per integrarle con quanto fin qui rilevato sul piano penale, si può affermare quindi che, ove fosse dimostrato che il cessionario “*sapeva o avrebbe potuto sapere*” che l'operazione realizzata si iscriveva in una frode IVA da parte del fornitore, lo stesso, oltre a vedersi disconosciuto il diritto di detrazione e potenzialmente assoggettabile all'obbligo “in aggiunta” *ex art. 60-bis* di versare il tributo in qualità di responsabile del cedente (senza dimenticare le relative sanzioni amministrative³⁷⁹), sarà imputabile penalmente a norma dell'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000 per il reato di utilizzo di fatture inesistenti.

In tempi recenti si registra la volontà da parte dell'Unione europea di rendere ancora più incisive le sue azioni di persecuzione nei confronti delle frodi, attraverso l'adozione comunitaria di normative in materia penale uniformi che rendano più efficiente il contrasto ai reati che ledono gli interessi finanziari della Comunità³⁸⁰.

A livello europeo tale obiettivo ha portato all'adozione di due atti: la Direttiva (UE) n. 2017/1371 in tema di lotta contro la frode che leda gli interessi finanziari dell'Unione (c.d. “direttiva PIF”) e il Regolamento UE/1939/2017 che ha istituito a partire dal 1° giugno 2021 l'Ufficio del Procuratore europeo (EPPO).

Si riassume di seguito i tratti più rilevanti di entrambi i provvedimenti:

- La direttiva PIF, recepita in Italia con D.lgs. n. 75/2020, impone agli Stati membri di far leva sul diritto penale per combattere le frodi unificando i rispettivi

³⁷⁸ Art. 20 D.lgs. n. 74/2000. Inoltre, il legislatore ha espressamente escluso l'efficacia esterna del giudicato penale nel processo tributario senza che, però, questo impedisca la circolazione del materiale probatorio proveniente dalle due giurisdizioni. I limiti di siffatta impostazione sono evidenziati da MOSCHETTI G., cit., p. 100 ss., il quale accusa la “*disparità delle armi*” nei due processi ad oggetto le frodi IVA, dal momento che quello penale prevede anche la prova orale a supporto della dimostrazione dell'illecito senza ricomprendere le presunzioni semplici proprie del giudice tributario. La differenza sostanziale tra i due campi si intuisce anche dal fatto che per l'Amministrazione finanziaria la prova richiesta non necessariamente deve essere “*certa e incontrovertibile*”, mentre da parte del PM la prova deve essere “*certa e univoca*”. Cfr. LA SCALA A.E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in Rass. trib., 2012, p. 90.

³⁷⁹ Tra le quali per infedele dichiarazione IVA, illegittima detrazione d'imposta, utilizzo in compensazione di credito IVA inesistente e infedele fatturazione di operazioni imponibili ai sensi degli artt. 5, 6 e 13 del D.lgs. n. 471/1997. Senza contare che, il comma 4-*bis* dell'art. 5 del medesimo Decreto introdotto nel 2015 prevede l'aggravante della sanzione per dichiarazione infedele in presenza di condotte fraudolente del contribuente, la quale stabilisce l'aumento “della metà” della sanzione stessa.

³⁸⁰ Cfr. CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, n. 24/2015, la quale precisava come le frodi IVA rappresentavano (e rappresentano) la grande sfida del nuovo assetto ordinativo e istituzionale europeo, lamentando in detta relazione del 2015 l'assenza di una strategia europea integrata per condurre indagini e lavorare tutti i Paesi assieme per combattere l'evasione *intra-UE*.

ordinamenti per l'individuazione di fattispecie di reati comuni che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (c.d. "reati PIF")³⁸¹.

In particolare, il legislatore domestico è intervenuto sul Codice penale inasprendo le pene per una serie di reati qualora questi ledano suddetti interessi finanziari (peculato mediante profitto di errore altrui *ex art. 316*, indebita percezione di erogazioni pubbliche *ex art. 316-ter* e induzione indebita a dare o promettere utilità *ex art. 319-quater*) ed ha introdotto la punibilità "*a titolo di tentativo*" per il reato di cui si è fatta menzione poc'anzi (art. 2 D.lgs. n. 74/2000, oltre anche agli artt. 3 e 4 dello stesso Decreto)³⁸².

Da ultimo, s'interviene sul D.lgs. n. 231/2001, recante la disciplina della responsabilità amministrativa in capo ad enti e società, ampliando il catalogo dei "*reati presupposto*", in particolare inserendo alcuni reati tributari quali il delitto di infedele dichiarazione, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione.

Il grande pregio della direttiva in oggetto è sicuramente quello di aver attuato una prima armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati europei in materia penale, necessaria in un contesto caratterizzato da fenomeni evasivi che minano l'integrità delle entrate di tutto il territorio comunitario³⁸³.

○ Il nuovo organismo EPPO ("*European Public Prosecutor's Office*") è stato istituito con l'approvazione in sede comunitaria del Regolamento di cui *supra*, il quale è direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, con l'aggiunta di alcune integrazioni apportate dal D.lgs. n. 9/2021 in merito all'introduzione nel sistema domestico delle nuove figure istituzionali con relative competenze, i rapporti con le autorità inquirenti, oltre che gli aspetti procedurali della cooperazione *intra-UE*.

La nuova Procura europea ha lo scopo di coordinare le indagini, esercitare l'azione penale negli Stati membri e rappresentare l'accusa in giudizio per tutti quei reati che hanno ricadute in seno agli interessi finanziari dell'Unione (le frodi carosello, come ampiamente visto, ne sono uno degli esempi più dirompenti). La spinta ad introdurre un

³⁸¹ La direttiva reca una sua definizione di "frode" (art. 3, comma 2, lett. d) che potrebbe essere adottata in modo univoco anche nell'ordinamento italiano, intendendosi come tale "*l'azione od omissione commessa con sistemi fraudolenti transfrontalieri che consista nell'utilizzo o nella presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; nella mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto, ovvero nella presentazione di dichiarazioni inesatte relative all'IVA per dissimulare, in maniera fraudolenta, il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborso di tale imposta*".

³⁸² Ovvero, nell'ipotesi in cui tali reati vengano compiuti anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione e siano finalizzati all'evasione dell'IVA (complessivamente per valori non inferiori a dieci milioni di euro). Tale descrizione della fattispecie indica secondo la direttiva una frode considerabile "grave" e come tale particolarmente insidiosa per gli interessi comunitari (art. 2, comma 2).

³⁸³ Cfr. sul tema GROTTO M., *Direttiva PIF e D.lgs. n. 231 del 2001. La repressione penale delle gravi frodi IVA e la responsabilità degli enti per reati tributari, tra situazione attuale e prospettive future*, in Cassazione penale, n. 10/2020, p. 3926-3943.

organismo di questo tipo deriva dal fatto che le ordinarie pratiche di accertamento e controllo sono un potere dei singoli Stati nazionali, i quali spesso non possiedono tutte le informazioni necessarie per ricostruire i fenomeni evasi transnazionali, necessitando, quindi, di un'azione istruttoria congiunta a livello centrale.

Al vertice della Procura è composto dal Procuratore Capo Europeo, dal Collegio, dalle Camere permanenti, dai Procuratori europei e dal direttore amministrativo, mentre, il livello decentrato presente sui territori è composto dai Procuratori europei delegati da ogni Paese³⁸⁴.

Attraverso questi due strumenti si è dato atto di come la natura transnazionale delle frodi necessiti di una risposta decisa e unitaria anche sotto il profilo penale, dal momento che un'azione scoordinata e frammentata degli Uffici non può dirsi efficiente in un contesto di libero commercio dove le diverse potestà giurisdizioni territoriali non devono essere considerate di ostacolo alla repressione del fenomeno³⁸⁵. In altre parole: la velocità con cui si condividono le informazioni, il sostegno ai funzionari pubblici attraverso supporto intracomunitario nelle vicende oltre confine e la reazione omogenea dell'ordinamento giurisdizionale in territorio comunitario sono e saranno i fattori chiave su cui si gioca la lotta alle frodi, in particolare quelle dell'imposta sul valore aggiunto.

4.3. Una prima disamina dei meccanismi di cooperazione amministrativa tra gli Stati europei

La prevenzione delle frodi e la corretta riscossione dei tributi si è dato atto essere da sempre una priorità dell'Unione, la quale ha cercato fin dalla nascita del sistema impositivo armonizzato di migliorare e intensificare la cooperazione amministrativa tra Paesi membri, alla luce del fatto che l'evasione interna a questi rimane appannaggio delle Agenzie fiscali nazionali e non è possibile per le istituzioni comunitarie agire in prima persona nella repressione interna³⁸⁶. L'importanza della cooperazione amministrativa in materia tributaria è sancita dall'art. 4 n. 3 del Trattato istitutivo dell'Unione, che recita: *“In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente*

³⁸⁴ Per approfondimenti si rimanda alla relazione accompagnatoria al D.lgs. n. 9/2021 del Senato *“Lesione degli interessi finanziari dell'UE e procura europea (EPPO)”*.

³⁸⁵ Europol in questo senso (l'agenzia europea incaricata di far rispettare la legge che assiste i suoi omologhi negli Stati nella lotta contro le forme più gravi di criminalità organizzata) è un altro organismo di supporto e di *intelligence*, ma non può garantire un processo comune nei Paesi e neppure dirigere come l'EPPO le indagini nazionali.

³⁸⁶ È utile evidenziare che le entrate proprie dell'UE sono riconducibili: ai dazi doganali, ai prelievi agricoli, ad un contributo dato dagli Stati alle casse comunitarie sulla base del loro PIL e da una percentuale dell'imposta sul valore aggiunto riscossa da quest'ultimi. Il bilancio complessivo si aggira annualmente attorno ai 160 miliardi di euro.

nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati" e, relativamente a ciò, l'art. 13 della Sesta Direttiva IVA impone a questi di *"prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso"*³⁸⁷.

La strategia della Commissione europea³⁸⁸ è quella di puntare nei prossimi anni ad una sempre maggiore condivisione delle informazioni tra le Amministrazioni finanziarie attraverso forme sempre più estese di scambio automatico delle stesse, intelligenza artificiale e monitoraggio fiscale, oltre all'introduzione di organismi come la già menzionata Procura europea e le nuove disposizioni penali della direttiva PIF.

Sembrerebbe quasi che la stessa Commissione ritenga oggi non più addossabile al contribuente operatore economico l'onere di vigilare sul mercato al fine di "guadagnarsi" nel campo delle imposte indirette il diritto a detrarre l'IVA versata, riscontrando, invece, come tali verifiche spettino al Fisco in una visione sempre più europea della tutela del gettito. A tale riguardo, urge ricordare che l'indirizzo dettato dalla Corte di Giustizia in merito alle cause di frode IVA ammette la possibilità di disconoscere l'esercizio di un diritto sulla base di una evasione avvenuta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento, anche nel caso in cui nel Paese di stabilimento tutti gli adempimenti siano stati correttamente rispettati. La frode, infatti, se n'è dato più volte riscontro, induce al concetto di "extraterritorialità" della responsabilità tributaria, la quale è a sua volta attribuibile a più soggetti, essendo, al contrario, il territorio irrilevante in un meccanismo che si fonda sulla trasversalità di un unico disegno evasivo perpetrato da più operatori³⁸⁹.

Il concetto di cooperazione intracomunitaria comprende tutte le attività attraverso le quali si condividono informazioni tra le Amministrazioni fiscali di due o più Stati membri, riguardanti soggetti o singole operazioni nei rispettivi territori³⁹⁰. Nella fase di accertamento di transazioni transfrontaliere è importante per gli Uffici avere a disposizione in tempi celeri informazioni sulle controparti commerciali coinvolte (si pensi, ad esempio, all'effettiva esistenza nei registri

³⁸⁷ Il paradigma europeo per quanto riguarda lo scambio di informazioni era la Direttiva 77/799/CEE, oggi abrogata e sostituita dalla Direttiva, più volte modificata, c.d. DAC 1 n. 2011/16/UE (recepita internamente con il D.lgs. 4 marzo 2014 n. 29) che regola le modalità di collaborazione amministrativa tra gli Stati membri. Tale ultima direttiva è applicabile alle sole imposte sul reddito e sul patrimonio ma, beninteso, può essere "utilizzata" anche nel caso delle Frodi IVA poiché, come si è ampiamente avuto modo di analizzare, i contatti con la disciplina delle imposte dirette sono molteplici (fondi neri, flussi di denaro illeciti, deducibilità dei costi da fatturazione inesistente etc.)

³⁸⁸ Riassunta nella 32° relazione annuale del Parlamento Europeo, COM (2021) 578 *final* del 20 settembre 2021.

³⁸⁹ CERIONI P.-SUTICH M.T., *Diniego di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, in *Corr. trib.*, n. 5/2015, p. 358-371, i quali perentoriamente ricordano che *"la frode non conosce confini"*.

³⁹⁰ Per una prima disamina sul tema della *tax compliance* a livello comunitario si v. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2005, p. 453-509. Sul tema anche TOSI L., *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti in campo IVA)*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/1996, p. 634, scrive che l'efficacia delle contromisure che gli Stati possono adottare per combattere tempestivamente le frodi dipendono: dalla velocità di circolazione delle informazioni, dal livello di integrazione delle varie amministrazioni fiscali e dall'estensione dei poteri istruttori delle stesse.

societari di soggetti partecipanti ad ipotetici circuiti ‘carosello’). Con lo scopo di ridurre le asimmetrie informative nel campo dell’imposta sul valore aggiunto, infatti, nel 2010 il Consiglio Europeo ha approvato il Regolamento n. 904/2010 (con successiva attuazione ad opera del regolamento della Commissione europea 31 gennaio 2012, n. 79/2012/UE), il quale disciplina tutt’oggi gli obblighi degli Stati membri in tema di cooperazione amministrativa con il fine di garantire una uniforme applicazione dell’IVA in tutto il contesto comunitario.

I funzionari delle Agenzie, com’è facilmente intuibile, nel ricostruire una frode IVA utilizzano a base delle presunzioni dell’agire dei soggetti gli schemi che statisticamente sono risultati essere i più frequenti nei modelli frodati “base”³⁹¹, compulsando sotto questa “lente” l’anagrafe tributaria in cerca di anomalie e corroborando l’esame con verifiche fiscali presso la sede degli evasori³⁹². Ecco che, quindi, potenziare il proprio patrimonio informativo e collaborare con i propri omologhi comunitari è di fondamentale importanza per assicurare una proficua attività di analisi³⁹³.

In questo senso, ai fini della collaborazione amministrativa nelle indagini tributarie, forse non ha più significato allo stato attuale voler operare una distinzione netta tra i due ambiti di controllo nella tassazione diretta e indiretta, anche sul piano legislativo sovranazionale (oggi separati, rispettivamente, nelle direttive c.d. DAC e nel Regolamento n. 904/2010 per l’IVA), essendo invece preferibile la sistematizzazione delle disposizioni in un unico testo normativo, dal momento che si intersecano tra loro facendo della fiscalità *un unicum* che necessita di verifiche anche oltreconfine³⁹⁴.

Sono attualmente in vigore tre tipologie attraverso cui è possibile condividere informazioni in materia fiscale (ovvero documentazione, atti, esiti di indagini etc.)³⁹⁵.

³⁹¹ Cfr. *retro* il cap. II par. 3 sul come riconosce le società “cartiere”.

³⁹² VERNA G., op. cit. Inoltre, si sottolinea che il legislatore nazionale, analogamente ai suoi omologhi europei, ha previsto specifici oneri comunicativi in tema fiscale in capo agli operatori economici attraverso i quali è in grado di controllare il giro d’affari degli stessi. Il riferimento è l’art. 21 del Dl 31 maggio 2010, n. 78, così come aggiornato nel 2017, che ha introdotto l’obbligo di comunicazione telematica periodica, la quale è attualmente in vigore per i dati analitici di tutte le fatture emesse e di quelle ricevute e registrate. Inoltre, la mancata presentazione di suddetti elementi riepilogativi comporta l’esclusione dal VIES a vantaggio della lotta alle frodi, poiché tale inadempimento è sintomatico di inattività con il rischio collegato di essere una partita IVA riconducibile ad un *missing trader*.

³⁹³ Lo ribadisce anche l’Agenzia delle entrate con la circ. n. 4/E del 7 maggio 2021 nella quale si riassumono le linee di indirizzo dell’ente nella lotta alle frodi e all’evasione fiscale.

³⁹⁴ Così RONCO S.M., *Cooperazione amministrativa IVA e tutela del contribuente: limiti all’armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri*, in Dir. prat. trib. int., n. 2/2022, p. 901-902. L’autore vede nella recente approvazione della direttiva DAC 7, di cui si darà successiva menzione anche nel presente lavoro, valevole per entrambe le tipologie di imposte, il primo avvio ad una armonizzazione complessiva dei metodi di cooperazione internazionale. Parrebbe, infatti, che in passato siano stati divisi in due strumenti legislativi autonomi, ma con molteplici punti in comune, soltanto perché l’IVA (a differenza delle imposte dirette) costituisce una risorsa propria dell’Unione.

³⁹⁵ Si v. MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. trib., n. 2/2010.

1. L'assistenza su richiesta³⁹⁶: si verifica quando uno Stato richiede di poter visionare informazioni possedute da un altro Stato membro, ad esempio per poter valutare il corretto adempimento della normativa fiscale vigente nel Paese in cui l'indagato è stabilito in relazione ad indagini istruttorie o ancora in corso. La tempestività delle risposte è un fattore chiave in questo tipo di scambi, tanto che la normativa prevede che queste possano essere inviate al più entro 180 dalla data di recepimento della richiesta (che si riduce a due mesi mese in caso di informazioni già possedute dall'Autorità interpellata). Spesso, però, è stato invece riscontrato che la celerità delle risposte è stata insoddisfacente, a danno delle verifiche dei funzionari nazionali³⁹⁷.

2. Lo scambio automatico³⁹⁸: prevede che non via l'obbligo di inoltrare alcuna domanda da parte di uno Stato per visionare certe tipologie di informazioni ma, al contrario, esso avviene in modo sistematico sulla base di accordi specifici tra le rispettive Amministrazioni fiscali³⁹⁹.

Sotto questa categoria si potrebbe ricondurre, in materia di imposte indirette, anche il portale VIES attraverso il quale è possibile per i Paesi UE scambiarsi informazioni reciprocamente ai fini IVA rispetto agli operatori economici presenti nel mercato e alle cessioni intracomunitarie di beni e servizi effettuate (trasmissione dei modelli *Intrastat*). Essendo i dati ottenibili in tempo reale, spetta ai singoli Stati aggiornare tale strumento di interscambio e garantirne la sua qualità e attendibilità, attuando procedure volte al controllo rigoroso dei dati immessi.

Nonostante la grande utilità del VIES, è stato appurato come tale strumento presenti debolezze in ordine proprio alla sua "cura" da parte delle Autorità nazionali, dal momento che l'affidabilità è centrale in questo sistema ed errori o incompletezze possono tradursi poi nell'inefficacia nel contrastare le frodi⁴⁰⁰.

³⁹⁶ Art. 7 e s. del Reg. n. 904/2010/UE e art. 5 direttiva c.d. DAC 1 n. 2011/16/UE, anche detto "*Exchange of information on request*" (EOIR).

³⁹⁷ Cfr. CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, n. 24/2015. Recentemente è stato ricordato dalla Corte di Giustizia che suddetto termine ha natura ordinatoria e si riferisce unicamente ai rapporti tra Amministrazioni fiscali, non conferisce quindi diritti specifici in capo al contribuente in fase di accertamento, cfr. RONCO S.M., op. cit., *passim*.

³⁹⁸ Art. 14 del Reg. n. 904/2010/UE.

³⁹⁹ In ambito internazionale l'OCSE ha stilato una metodologia standard per l'invio di comunicazioni tra Paesi, il *Common Reporting Standard* (CRS), sulla base dell'ambizioso progetto BEPS (*Tax base erosion and profit shifting actions*) del 2013 contro le strategie fiscali transnazionali per l'elusione di utili. A fine 2019 più di 100 nazioni si erano impegnate a realizzare scambi automatici di informazioni con riguardo ai conti finanziari adottando tali regole operative. L'Europa ha sempre preso a riferimento l'OCSE in materia di *cooperative administration*, imponendo agli Stati membri di implementare direttamente le misure adottate in sede internazionale (si v. tutte le Direttive c.d. DAC, *Directive of Administrative Cooperation*). Cfr. LIBERATORE G., op. cit. sull'evoluzione della disciplina fino ad oggi.

⁴⁰⁰ CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, n. 24/2015, p. 25.

3. Lo scambio spontaneo⁴⁰¹: si realizza ogni qual volta l’Autorità fiscale di uno Stato membro ritiene di essere venuta in possesso di informazioni non già condivise con altra tipologia di scambio ma che si reputano utili ad un altro Stato. In particolare, si evidenziano casi in cui si ha motivo di credere che fuori dai confini nazionali sia stata (o potrebbe essere stata) violata la legislazione sull’IVA o esiste con ragionevole probabilità un rischio di perdita di gettito fiscale da parte di un altro Paese europeo⁴⁰². Si noti come questa assistenza “*non richiesta*” possa aprire anche in campo domestico accertamenti basati, ad esempio, su “*cartiere*” situate all’estero con cui operatori economici italiani hanno intrattenuto rapporti, e viceversa.

In aggiunta a questo articolato sistema di scambio reciproco è stata istituita una rete denominata *Eurofisc*, nella quale sono presenti funzionari delle Amministrazioni fiscali e doganali di ciascuno Stato membro e il cui scopo è quello di condividere informazioni mirate in modo rapido su società e operazioni che si presumono fraudolente. La partecipazione a tale attività rimane volontaria, ma i Paesi sono obbligati da Regolamento UE a concedere ai funzionari di *Eurofisc* l’accesso ai dati riconducibili al VIES, i quali sono visibili attraverso una specifica piattaforma informatica denominata TNA (*Transaction network analysis*) che massimizza la capacità di analisi al fine di individuare potenziali reti fraudolente⁴⁰³.

Il Regolamento 904/2010/UE prevede il coordinamento anche tra le diverse figure istituzionali attive nella lotta all’evasione comunitaria, tra cui, oltre ad *Eurofisc* ed *Europol*, troviamo oggi anche la nuova Procura Europea EPPO che si affianca all’ Ufficio Europeo per la lotta antifrode (c.d. OLAF) istituito con Decisione della Commissione n. 352 del 28 aprile 1999. Quest’ultimo organismo è formato da funzionari della Commissione stessa ed agisce come organo verificatore rispetto ai temi delle entrate fiscali europee, con particolare riguardo, quindi, alle imposte doganali e all’IVA intracomunitaria.

L’ordinamento dell’Unione disciplina, in aggiunta alle citate modalità di scambio di informazioni rilevanti, anche la possibilità per gli Uffici fiscali di inviare loro funzionari presso altri Stati membri con l’obiettivo di prendere parte agli accertamenti *in loco* e collaborare in verifiche congiunte a stretto contatto al fine di combattere un’evasione IVA transfrontaliera⁴⁰⁴.

⁴⁰¹ Art. 15 del Reg. n. 904/2010/UE e art. 9 direttiva c.d. DAC 1 n. 2011/16/UE, anche detto “*Spontaneous exchange of information*” (SEOI). Con riguardo, tra gli altri, in particolare a: redditi da lavoro, compensi per dirigenti, prodotti da assicurazione sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari.

⁴⁰² Così art. 13 Reg. n. 904/2010.

⁴⁰³ Sui pregi e i difetti di questo *software* avanzato di interscambio di informazioni fiscali rilevanti si v. PURPURA A., *Potenziali benefici, rischi e limiti del “Transaction network analysis” quale strumento di prevenzione e contrasto delle frodi infra-UE*, in Riv. tel. dir. trib., agosto 2019.

⁴⁰⁴ Art. 28 del Reg. n. 904/2010/UE, cfr. CENTORE P., *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, in Corr. trib., n. 15/2006, p. 1215.

Inoltre, è fatta esplicita previsione che due o più Stati membri possano convenire di procedere a controlli c.d. “simultanei” o “coordinati”, quando si ritenga che l’azione congiunta possa essere più efficiente rispetto a quella isolata delle singole Autorità fiscali nazionali, potendo così contare anche su un apparato investigativo oltre confine che si adoperava in contemporanea per verificare soggetti passivi con i quali si condivide un interesse di tipo tributario⁴⁰⁵.

Quest’ultimo importante e fondamentale strumento in un’economia oramai poco inquadrabile entro confini territoriali netti e definiti, si è riscontrato non essere pienamente utilizzato da parte delle Amministrazioni fiscali, dal momento che, nonostante ci stiamo riferendo all’ unico tributo armonizzato sul piano europeo, le legislazioni nazionali in materia non sono uniformi, risultando difficile la comprensione dei rispettivi ordinamenti⁴⁰⁶. A ciò, si aggiunge il fatto che tali modalità di accertamento sono evidentemente più lunghe e il processo di valutazione interna e condivisione è spesso lento⁴⁰⁷.

Si è detto nel corso dell’elaborato che l’IVA non versata dal *missing trader*, specie nel caso in cui i prezzi applicati al cessionario siano in linea con quelli del mercato, viene ripartita, normalmente, tra i soggetti ideatori dell’accordo fraudolento (i quali, come si è visto, possono creare così fondi neri all’estero). Ne emerge che nelle frodi ‘carosello’ le indagini bancarie attraverso la cooperazione amministrativa internazionale rivestono un ruolo fondamentale per accertare l’esistenza di un meccanismo evasivo perpetrato tra più contribuenti, dal momento che la tracciatura dei flussi di denaro corrisposti immotivatamente tra operatori comunitari potrebbe facilmente contribuire ad avvalorare la tesi dell’esistenza di una frode IVA⁴⁰⁸.

⁴⁰⁵ Art. 29 del Reg. n. 904/2010/UE. L’adesione o il dissenso a tale richiesta da parte di un Paese deve necessariamente avvenire entro un mese. Sul tema si v. diffusamente MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, n. 2/2010.

⁴⁰⁶ Si aggiunge che l’Amministrazione non è tenuta a rispondere anche se interpellata qualora rilevi che nello Stato che ha sollevato la richiesta non siano state attivate tutte le fonti possibili. Inoltre, può rifiutarsi anche quando per ragioni di diritto lo Stato membro non sia in grado di fornire informazioni equivalenti o qualora ciò comporti la divulgazione di un segreto commerciale. La discrezionalità, lo si intuisce, è assai ampia.

Evidenza LIBERATORE G., op. cit., p. 617 che molto spesso le richieste che giungono agli Stati sono complesse e non sufficientemente chiare secondo i report della Commissione.

⁴⁰⁷ CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Lotta alle frodi nel campo dell’IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, n. 24/2015, p. 25. Si rammenta che in Italia lo Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) regola in modo canonico i limiti di tempo entro il quale può essere svolta un’attività ispettiva presso la sede del contribuente, ovvero 30 giorni prorogabili di ulteriori 30 nei casi di particolare complessità delle indagini ex art. 12, comma 5.

⁴⁰⁸ TOMA G.D., *La frode carosello nell’IVA*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2010, p. 1406. Suggestiva in questo senso l’affermazione di LUPI R., in MALGUZZI A.-LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando “due compari mettono in mezzo” un’azienda*, cit.: “*segui dove va il denaro e ti porterò dai “compari”*” (dove con “compari” l’autore intende riferirsi gli artefici reali della frode).

L'indagine bancaria risulta, quindi, uno strumento essenziale tanto in ambito interno (ad esempio per monitorare i trasferimenti tra le società "filtro" e i reali fornitori) quanto in ambito intracomunitario⁴⁰⁹.

Molti Paesi, non solo europei, hanno accettato di abolire il segreto bancario a fini fiscali, eliminando il segreto che circonda i proprietari, gli accordi bancari e le operazioni finanziarie delle persone giuridiche⁴¹⁰. A livello globale l'OCSE e gli *standard* di riferimento CRS trasfusi nelle direttive DAC per il mercato europeo sono oggi una garanzia in merito anche ai controlli bancari transfrontalieri. In particolare, la Direttiva DAC 2 n. 2014/107/UE ha espressamente previsto da settembre 2017 lo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui conti finanziari detenuti tra gli Stati membri, permettendo ai dati raccolti e inviati di confluire in grandi banche dati ad uso delle singole Amministrazioni fiscali⁴¹¹.

Sebbene le recenti disposizioni in materia siano molto evolute sotto il profilo dell'assistenza reciproca tra Paesi al fine di contrastare l'evasione e l'elusione internazionale, è stato più volte evidenziato come i dati notificati spesso siano carenti in termini di qualità e completezza, dal momento che, generalmente, non vengono adeguatamente vagliati quando vengono trasmessi dagli istituti finanziari⁴¹².

Insomma, gli strumenti ad uso delle Autorità fiscali per svolgere attente indagini e istruttorie fuori dai confini nazionali esistono e costituiscono un patrimonio informativo di grande valore, creato di comune accordo in anni recenti alla luce degli interessi comuni contro le pratiche frodatrici⁴¹³. La buona riuscita e l'efficacia delle normative sulla cooperazione fiscale in

⁴⁰⁹ In Italia l'acquisizione di elementi rilevanti relativi ai rapporti intervenuti tra gli intermediari finanziari avviene per il tramite dell'Anagrafe tributaria (art. 7, comma 6, DPR 605/1973). I controlli bancari e finanziari ad opera dei funzionari accertatori che vogliono approfondire nel dettaglio i dati presenti nell'Anagrafe perché ritenuti potenzialmente pericolosi o perché il contribuente è inserito nelle liste dei soggetti selezionati da controllare (richiedendo visione ad esempio di estratti conto, ricevute, quietanze, corrispondenza, fotocopia di assegni etc.) dovranno appositamente richiedere alle banche ex art. 32, comma 1, punto 7, DPR n. 600/73 l'autorizzazione per l'accesso a suddetti dati, notizie e documenti. Sul tema e sulla necessità che anche nella fase dei controlli bancari intervenga il contraddittorio tra Amministrazione e contribuente si v. BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per l'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Wolters Kluwer, Milano, 2020, p. 255-266.

⁴¹⁰ Le nazioni che non hanno aderito ai CRS sono contenute nella "Lista UE delle giurisdizioni non cooperative" con conseguenze importanti sul piano della fiscalità interna e sulla rendicontazione periodica qualora si scegliesse di intrattenere rapporti finanziari con suddetti Paesi.

⁴¹¹ Tra le informazioni obbligatorie sui conti corrente detenuti troviamo: indirizzo, data di nascita, numeri di identificazione, proventi da interessi e dividendi, proventi da talune polizze di assicurazione, saldo dei conti e proventi della vendita di attività finanziarie.

⁴¹² Così CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Scambio di informazioni fiscali nell'UE, fondamenta solide ma crepe nell'attuazione*, n. 3/2021.

⁴¹³ Tema complesso e delicato che esula dalla trattazione ma di cui si da cenno è quello dei diritti del contribuente soggetto ad attività automatiche di cooperazione amministrativa internazionale, ed in generale sulla tutela dello stesso in caso acquisizione e scambio di informazioni con provvedimenti illegittimi. Si rimanda per una prima disamina a RONCO S.M., op. cit. p.891 ss., il quale evidenzia la vigente "postergazione" della tutela del contribuente in caso di cooperazione amministrativa e ne sottolinea i limiti in un sistema che vorrebbe evitare sul nascere attività lesive per gli operatori economici; e PIERRO M., *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in Riv. dir. fin. sci. fin., n. 4/2017, p. 459-466, che afferma: "La sua messa a regime dello scambio automatico impedisce infatti al contribuente di avanzare alcuna richiesta in merito alla legittimità della domanda di assistenza amministrativa, alla veridicità delle informazioni ottenute, alla possibilità di partecipare alla loro acquisizione".

Europa si giocherà non solo sulla quantità, ma anche sulla qualità delle informazioni che verranno condivise dagli Stati membri e dalla capacità di questi di saper sfruttare a pieno i dati disponibili, sanzionando e monitorando al contempo sul piano interno il mancato adempimento degli obblighi di notifica⁴¹⁴.

4.4. Fine del regime IVA “transitorio” come sinonimo di un sistema esente dalle frodi: (M)OSS e imponibilità delle operazioni nel Paese di destinazione

Quarant’anni dopo l’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto, l’incremento dei fenomeni evasivi internazionali e la tumultuosa crescita dell’economia digitale nell’ultimo decennio, di cui si è dato cenno nel presente capitolo, hanno imposto alle Istituzioni comunitarie europee una presa di coscienza rispetto alle carenze che il sistema di tassazione delle operazioni all’interno della Comunità UE ha comportato in termini di minori entrate dovute alle frodi IVA e distorsioni del mercato sul fronte dei prezzi applicati. L’attuale “*sistema transitorio*” degli scambi comunitari non è stato abbastanza ambizioso da imporre agli Stati il regime valido per le operazioni domestiche e ha facilitato il proliferare delle frodi internazionali come le frodi ‘carosello’ perché ha permesso di sottrarsi al pagamento dell’imposta considerando non imponibili le cessioni e caricando, quindi, l’acquirente dell’onere di effettuare l’inversione contabile e versarla nel Paese di destinazione delle merci una volta vendute⁴¹⁵.

Per tentare di minimizzare l’impatto negativo di questa impostazione impositiva la Commissione ha in un primo momento scelto di consentire agli Stati l’estensione dello stesso sistema transitorio (il *reverse charge*) ai settori più soggetti al rischio di evasione da *missing trader*, e ha istituito un meccanismo di reazione rapida (c.d. *Quick Reaction Mechanism* - QRM) il quale permette al legislatore nazionale di adottare temporaneamente il sistema delle operazioni intracomunitarie in caso di riscontrate frodi improvvise e massicce in qualsiasi settore e su semplice invio alla stessa di notifica⁴¹⁶.

La transitorietà del meccanismo dell’inversione contabile, lo si ricorda, avrebbe dovuto lasciare spazio al sistema di “*tassazione all’origine*” degli scambi tra Paesi UE, in cui l’IVA che si addebitava sarebbe dovuta essere versata dal cedente alla propria Amministrazione fiscale⁴¹⁷, ma gli Stati membri hanno invece preferito orientarsi su una maggiore adozione della disciplina del *reverse charge*, tanto da richiedere attraverso l’Ecofin nel giugno 2016 di

⁴¹⁴ In questo senso anche LIBERATORE G., op. cit.

⁴¹⁵ Così GALLO F., *Nuovi profili dell’imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in Dir. prat. trib., n. 5/2018, p. 1873 ss.

⁴¹⁶ Direttiva 22 luglio 2013, n. 2013/42/UE che ha modificato la Direttiva IVA con l’aggiunta dell’art. 199-ter.

⁴¹⁷ Per i motivi che hanno posto resistenza ad un siffatto sistema d’imposta si rimanda *retro* nel cap. I par. 3.

generalizzarne l'utilizzo a tutti i rapporti tra operatori economici (interni ed intracomunitari) e renderlo così il sistema impositivo sui consumi definitivo.

È evidente che quest'ultima ipotesi non risolverebbe il problema delle frodi 'carosello', dal momento che spostare la responsabilità in ordine al pagamento dell'imposta sempre più a valle, lasciando circolare i beni nello spazio comunitario senza adeguati controlli e senza aver ancora assolto l'IVA, comporterebbe *in primis* una deroga sistematizzata al pagamento frazionato del tributo (che in più di qualche caso aiuta anche le imprese in crisi di liquidità) e *in secundis* indurrebbe semplicemente le "cartiere" ad operare nella fase più vicina al consumo finale (dove notoriamente la dimensione d'impresa è molto ridotta e potenzialmente meno affidabile)⁴¹⁸.

Conscia delle complessità in atto e della non più rinviabile riforma strutturale del tributo sul valore aggiunto, la Commissione ha presentato nell'ottobre 2017 la sua proposta (parte di un più ampio "*VAT Action Plan*") COM 2016 148 *final* del 7 aprile 2016 ai fini della definizione di un assetto definitivo della disciplina IVA con riguardo alle operazioni intracomunitarie, promuovendo l'adozione sistematizzata del principio di "*tassazione nel paese di destinazione dei beni e servizi*" e spostando così la responsabilità della riscossione sempre in capo al cedente⁴¹⁹. L'ambizioso obiettivo è ora quello di creare "*uno spazio unico europeo*" dell'imposta in grado di adattarsi all'economia moderna sempre meno "fisica" e sempre più virtuale, abbandonando l'inversione contabile e la complessità dei presupposti territoriali che sono stati disciplinati per supplire alla mancanza di meccanismi alternativi in grado di tassare a valle il consumo. Questo nuovo sistema di funzionamento dell'IVA permetterà di dichiarare e versare l'imposta da parte del cedente (detratta quella a credito) attraverso uno "sportello" informatizzato unico europeo e applicando l'aliquota dello Stato membro di destinazione. L'esito che ne deriva è evidentemente quello di frenare *ab origine* il fenomeno delle frodi fin qui analizzate, non potendo più quest'ultime sfruttare a proprio vantaggio il regime di esenzione intracomunitario delle operazioni.

Nel dettaglio, l'assetto "definitivo" è stato ideato per essere realizzato gradualmente in due fasi principali: una prima estensione alle cessioni *intra-UE* di beni BtB (*business to business*) e solo in seguito a tutte le cessioni di beni e servizi transfrontaliere (tra i due *step* dovrebbero volerci almeno cinque anni secondo la Commissione)⁴²⁰.

⁴¹⁸ VILLANI M., *Il sistema IVA intra-UE nella proposta di riforma della Commissione Europea*, in *Rass. trib.*, n. 2/2018, p. 343 ss. e GIOVANARDI A., *op. cit.* p. 268 ss.

⁴¹⁹ Questo perché, si legge, è una "*soluzione pragmatica e politicamente realizzabile*", in grado di garantire un sistema "*semplice, efficiente e neutrale*", oltre ad essere "*solido e a prova di frode*". Ipotizzava così la Comunicazione della Commissione europea sul futuro dell'IVA già sei anni prima, COM (2011) 851.

⁴²⁰ COMELLI A., *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2018, p. 1397 ss. Ad oggi siamo ancora fermi ad una fase "preliminare" come si darà conto di seguito.

Per comprendere i motivi che hanno spinto il legislatore europeo a ritornare ad abbracciare un sistema che restituisce dignità alla funzione principe del tributo, ovvero quella di essere sopportato da chi si qualifica come consumatore finale (in piena sintonia con quello che già succede nel mercato interno)⁴²¹, è necessario proprio riferirsi ai recenti esperimenti legislativi comunitari adottati per regolare la tassazione nell'economia digitale, in particolare degli ottimi risultati ottenuti dallo strumento del *Mini One Stop Shop* (c.d. MOSS) per gli *e-commerce online*.

A seguito delle modifiche sui requisiti territoriali ai fini IVA dei servizi prestati attraverso il commercio elettronico⁴²², le quali hanno imposto al prestatore UE ed *extra-UE* di pagare l'imposta nel luogo del committente⁴²³, è stato introdotto per la prima volta il sistema dello Sportello Unico allo scopo di semplificare gli adempimenti fiscali in capo ai suddetti prestatori di servizi digitali. In altre parole, è stato il commercio elettronico (soprattutto quello diretto, dove i "beni" si è visto essere riconducibili alla categoria dei servizi) ad imporre un nuovo modo di intendere l'imposizione territoriale dell'IVA, dal momento che la regola generale prevista per i servizi ai consumatori finali di tassazione all'origine creava un'evidente distorsione nel campo digitale per quei prestatori esteri localizzati al di fuori dell'Unione che potevano così operare esentasse sul suolo comunitario a discapito dei soggetti passivi interni⁴²⁴.

Il nuovo criterio impositivo qui descritto comporta, invero, l'onere da parte dei prestatori di servizi che commerciavano sul *web* di identificarsi ai fini IVA in tutti gli Stati "di destinazione", con la relativa difficoltà a dover adempiere agli obblighi formali di dichiarazione, liquidazione e versamento del tributo. Proprio in questo contesto e per sopperire alle citate difficoltà è stato istituito il regime facoltativo del "*Mini sportello Unico*", anche detto MOSS, per consentire agli operatori del *web* del comparto TTE, comunitari e non che si rivolgono al consumo, di poter assolvere i propri obblighi fiscali direttamente nel Paese UE che, ai fini della tassazione, è definito "di identificazione". Quest'ultimo coincide con lo Stato in cui si svolge abitualmente

⁴²¹ Ben riassume il punto ORTOLEVA M.G., op. cit. p. 1551: "*Il principio di tassazione a destinazione, sebbene non possa considerarsi una panacea, rimane quello più conforme ad un'imposta che mira a tassare i consumi e, al contempo, l'unico idoneo – in assenza dell'armonizzazione delle aliquote – a garantire la neutralità concorrenziale all'interno dell'UE*".

⁴²² Dove con "*commercio elettronico*" s'intende tutto il comparto TTE, ovvero secondo l'allegato II Direttiva 112/2006/CE: a) fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione e distanza di programmi e attrezzature; b) fornitura di software; c) fornitura di immagini, testi, informazioni in rete; d) fornitura di musica, film, giochi, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento in rete; e) fornitura di prestazioni didattiche a distanza.

⁴²³ Direttive n. 2002/38/CE e n. 2008/8/CE, in deroga rispetto all'art. 9 par. 1 della Sesta Direttiva IVA sulla territorialità delle prestazioni di servizi. Si v. CENTORE P., *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in Corr. trib., n. 29/2000, p. 2093 ss.

⁴²⁴ Tale criterio non era in grado di garantire la neutralità fiscale poiché in caso di prestatori senza stabile organizzazione UE la rivalsa non avveniva, creando problemi dal punto di vista concorrenziale per gli Stati membri. Cfr. diffusamente sul tema ORTOLEVA M.G., op. cit., p. 1525 ss., la quale effettua una più ampia e attenta disamina delle recenti modifiche ai criteri di territorialità delle prestazioni di servizi elettronici.

la propria attività (o in cui si possiede una stabile organizzazione in caso di soggetti *cross-border*), mentre nel caso di prestatore localizzato al di fuori nell'Unione senza una S.O. comunitaria vi è la possibilità di registrarsi e identificarsi in un solo Stato membro a scelta, attenendosi alle relative disposizioni giuridiche. Tuttavia, con tale sistema non è attualmente possibile portare in detrazione direttamente nello sportello un eventuale imposta subita in rivalsa nei Paesi "clienti", ma è possibile recuperarla soltanto attraverso la procedura di rimborso.

I vantaggi di questo nuovo meccanismo sono evidenti e sono tali da aver poi successivamente spinto la Commissione a voler incentivarne l'utilizzo: si intrattengono rapporti con un'unica Amministrazione finanziaria per la totalità delle transazioni commerciali rilevanti ai fini IVA intercorse nel mercato europeo e poi quest'ultima, responsabile del corretto svolgimento della procedura nel proprio Stato di riferimento, sarà tenuta a riversare quanto dovuto ai Paesi in cui è avvenuta la prestazione in qualità di titolari effettivi del gettito corrispondente⁴²⁵.

Con la Direttiva del Consiglio europeo n. 2455/2017 del 5 dicembre 2017 (la quale fa parte del più ampio gruppo di direttive sulle norme IVA per il commercio elettronico, il c.d. "Pacchetto e-commerce"), alla luce di quanto qui scritto, è stata prevista l'estensione del regime dello "Sportello Unico" a partire dal 2021 anche a tutte le prestazioni di servizio rese in ambito comunitario (non più, quindi, solo a quelli elettronici TTE) e a tutte le vendite a distanza rese a soggetti non passivi d'imposta (quindi rispetto al precedente MOSS anche di beni)⁴²⁶. Il risultato sarà quello di accompagnare la transizione del criterio di individuazione del luogo di tassazione delle operazioni intracomunitarie, attraverso una prima applicazione uniforme per tutte le transazioni BtC che avvengono per di più *online*, per farlo coincidere con il luogo in cui beni e servizi vengono realmente consumati o prestati.

Il regime così descritto, denominato "One Stop Shop" (c.d. OSS) in campo comunitario e "Import One Stop Shop" (c.d. IOSS)⁴²⁷ in quello extraeuropeo, è stato recepito in Italia con il

⁴²⁵ L'Ecfin nel documento n. 164/2022 del 15 marzo 2022 ha evidenziato la crescita del regime MOSS nel quinquennio 2015-2019, il quale è passato dai 2,7 miliardi di euro raccolti nel 2015 ai 5 miliardi nel 2019. Lo stesso, però, sottolinea come le entrate non siano omogeneamente distribuite tra Paesi, ma esse risultino concentrate in pochi Stati di identificazione (per lo più quelli con i regimi fiscali UE più favorevoli).

⁴²⁶ La stessa direttiva poi ha semplificato ulteriormente gli adempimenti per chi opta per il sistema (M)OSS, prevedendo la possibilità di poter fatturare le operazioni secondo la normativa dello Stato di identificazione (non dovendo quindi diversificare la documentazione per ogni Paese) e ha allungato il termine entro il quale è necessario presentare la dichiarazione IVA al mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta.

Inoltre, giova sottolineare il fatto che la direttiva ha istituito una soglia di esenzione pari a 10 mila euro al di sotto della quale il regime territoriale d'imposizione rimane quello del Paese di origine in cui ha sede il fornitore. Questo allo scopo di incentivare i piccoli commercianti ad utilizzare maggiormente la *digital economy*, potendo beneficiare di un sistema più immediato e semplice in cui ci si interfaccia esclusivamente con il Fisco domestico.

⁴²⁷ Con il quale viene abrogata la precedente normativa che consentiva alle importazioni di beni di modesto valore fino a 22 euro di essere esenti IVA, introducendo contestualmente lo sportello unico anche per le vendite a distanza di beni provenienti da Stati *extra-UE* al di sotto di 150 euro.

D.lgs. n. 83/2021, il quale ha previsto da luglio 2021⁴²⁸ l'entrata in vigore del nuovo sportello unico facoltativo che permette agli operatori soggetti passivi IVA di scegliere se identificarsi in ciascuno Stato membro nei quali è debitore d'imposta, oppure di utilizzarlo e beneficiare così dei minori adempimenti fiscali che questo comporta⁴²⁹.

La riforma allo stato attuale non può dirsi ancora conclusa⁴³⁰, poiché, come si è detto, l'obiettivo è quello di generalizzare per tutte le operazioni tra imprese e con privati suddetto "Sportello Unico" per stabilizzare il sistema dell'imposta armonizzata (c.d. "Big One Stop Shop" - BOSS), realizzando così una vera e propria parità di trattamento tra fuori e dentro il perimetro nazionale, e ridurre oneri e costi in capo alle imprese che operano a livello intracomunitario⁴³¹.

In questo scenario appositamente delineato per poter finalmente estirpare sul nascere le frodi, il legislatore europeo ha proposto (COM 2017 n. 569) di istituire una figura in grado di accompagnare la graduale adozione della riforma: il "Certified taxable person" (c.d. CTP)⁴³².

Quest'ultima entrerebbe nel sistema IVA attraverso l'introduzione dell'art. 13-bis nella Sesta Direttiva, novellando così il ruolo dell'"operatore economico certificato", ovvero un soggetto passivo riconosciuto su tutto il territorio comunitario come affidabile e a prova di frode. Questi contribuenti, se soddisfano i criteri per poter essere definiti tali⁴³³, potranno beneficiare di alcune semplificazioni, tra le quali la più significativa è quella di continuare ad utilizzare il regime di non imponibilità delle operazioni comunitarie. Così facendo, l'acquirente sarà responsabile del versamento dell'imposta nel luogo in cui i beni sono stati ceduti o i servizi effettuati, continuando a adottare la disciplina del *reverse charge* per suddette operazioni.

⁴²⁸ Inizialmente la data ufficiale per l'introduzione nei contesti nazionali era il 1° gennaio 2021, differita in seguito a causa della pandemia da COVID-19.

⁴²⁹ L'adesione è vincolante per tutte le operazioni effettuate dal soggetto passivo.

⁴³⁰ Anzi, l'adozione di un atto legislativo che intervenga per decretare l'introduzione del nuovo regime definitivo è al momento in stallo, in quanto il Consiglio europeo non ha ancora preso posizione. Il piano originale era quello di riformare in ordine: le aliquote IVA (COM (2018) 020), il sistema complessivo, semplificandolo per le piccole e medie imprese (COM (2018) 021), e regolare con lo Sportello Unico le cessioni *intra*-UE (COM (2018) 329). Ad oggi le prime due comunicazioni hanno trovato posto in due direttive che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2025, mentre l'ultima, la più importante, è ancora bloccata.

⁴³¹ Il nuovo regime, è intuitivo, potrà trovare spazio in tutte le transazioni BtB oltre che BtC soltanto se sarà prevista la possibilità di utilizzare lo strumento anche per detrarre l'imposta senza dover per forza richiederla a rimborso. Non è affatto improbabile, alla luce dell'intera trattazione, che questo innovativo sistema venga disegnato anche per consentire la detrazione solamente quando dall'altra parte dello sportello si sia registrato il versamento dell'imposta, ovvero compaia una sorta di riscontro telematico positivo, vincolando così la neutralità del tributo alla corretta riscossione della controparte commerciale. Ciò sarebbe percorribile soltanto con l'imposizione generalizzata di fatturazione elettronica con formato comunitario. Così RIZZARDI R., *IVA in Europa: proposte per ridurre l'evasione*, in Corr. trib., n. 8-9/2022, p. 731-737.

⁴³² Il concetto viene delineato per la prima volta nella proposta della Commissione del 4.10.2017, n. COM (2017) 569, prendendo a riferimento la qualifica di "Operatore Economico Autorizzato", c.d. AEO, che già esiste in ambito doganale e alla quale sono attribuiti tutta una serie di vantaggi rispetto alle importazioni e alle esportazioni.

⁴³³ Lo *status* è acquisibile solo da chi è in regola con i pagamenti delle imposte, ha un adeguato sistema di monitoraggio e controllo interno e dimostra di essere solvibile.

Si noti da subito l'importanza di tale figura nell'economia complessiva di questo elaborato, dal momento che per la prima volta viene messo per iscritto da parte del legislatore comunitario quello che è il concetto di diligenza in capo agli operatori commerciali. Un *Certified taxable person* è, infatti, un soggetto al quale non potrà verosimilmente mai essere chiesto di rispondere qualora questo si trovasse coinvolto in una fattispecie frodatrice, proprio per il suo *status* certificato che dimostra l'esistenza di una certa sostanza imprenditoriale e fa, quindi, presumere la tanto invocata buona fede.

Allo stato attuale, volendo riassumere, il regime attivo OSS è accessibile per tutte le operazioni verso consumatori finali, tra cui:

- a) prestazioni di servizi BtC di qualsiasi natura imponibili IVA in uno Stato membro diverso da quello del prestatore;
- b) vendite intracomunitarie a distanza soggette all'imposta nel Paese di destinazione dei beni;
- c) vendite BtC in ambito interno e *intra-UE* effettuate da soggetti *extracomunitari* per il tramite di piattaforme elettroniche⁴³⁴.

Rispetto a quest'ultimo punto giova precisare che la Commissione non ha ignorato nella riforma le piattaforme di scambio digitali, le quali costituiscono un punto di approdo sempre maggiore per gli operatori che commerciano *online* e ha di conseguenza introdotto particolari disposizioni: da un lato per responsabilizzare i titolari degli *e-commerce* di provenienza *extra-UE* e dall'altro per imporre più stringenti obblighi informativi⁴³⁵.

Con la summenzionata Direttiva n. 2017/2455, è stata novellata la figura del “*fornitore presunto*”, finzione giuridica ai fini IVA in capo prevalentemente alle piattaforme *web* che facilitano tramite interfacce elettroniche la conclusione di cessioni, la quale si caratterizza per far assumere a detti *marketplace* la qualifica non di meri intermediari, bensì di cessionari e rivenditori stessi dei beni⁴³⁶. Lo schema delle vendite a distanza attraverso questa presunzione

⁴³⁴ Il livello “soglia” di cui alla nota 425, oltre ai servizi TTE, contempla soltanto anche le vendite a distanza intracomunitarie di beni il cui trasporto/la cui spedizione abbia inizio nello Stato membro nel quale il fornitore è stabilito, per il resto dei servizi diversi da questi non è applicabile. Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Guida allo sportello unico per l'IVA*, marzo 2021.

⁴³⁵ Si ricorda al lettore che nei settori in cui è stata generalizzata l'inversione contabile dell'imposta, sarà proprio il rivenditore *online* l'unico della catena di cessioni a dover versare l'IVA all'Erario, dal momento che si interfaccia direttamente con il cliente finale. Se quest'ultimo la evade può praticare prezzi più vantaggiosi. È il caso passato alla cronaca, ad esempio, degli “*Stockisti*”, si v. gli articoli a riguardo pubblicati recentemente da Il Sole 24 ore.

⁴³⁶ Così art. 14-*bis* della Direttiva IVA, aggiunto dal D.lgs. n. 83/2021 nell'art. 2-*bis* del DPR 633/1972.

assoluta muta in modo rilevante, dal momento che si assume sempre che la piattaforma di *e-commerce* sia acquirente e venditore in proprio ai fini IVA della merce presente sul suo sito⁴³⁷.

In tema di trasparenza delle operazioni che avvengono tramite interfacce digitali è stata anche scritta *ad hoc* la direttiva DAC 7 (direttiva n. 2021/514), la quale prevede che le piattaforme *online* dovranno collaborare con il Fisco e comunicare a quest'ultimo tutti i dati dei venditori che transitano sui loro canali. La disciplina s'inserisce nel più ampio progetto di cooperazione amministrativa europea nel settore fiscale di cui si è già data precedente menzione, in particolare per ostacolare l'egemonia dei colossi digitali ed imporre ai *marketplace* di tenere traccia di tutte le informazioni in loro possesso, inviandole in modo automatico e costante secondo precisi termini periodici ai *database* delle Amministrazioni fiscali, le quali condivideranno poi i dati ricevuti dal 2024⁴³⁸.

A questa nuova normativa per lo scambio d'informazioni da parte delle piattaforme si aggiungerà anche la forzosa cooperazione imposta ai servizi di pagamento digitali (c.d. PSP) chiamati in causa dal 1° gennaio 2024 per consentire alle Autorità fiscali degli Stati membri di avere accesso alle informazioni riguardanti tutti i pagamenti elettronici a favore di beneficiari europei⁴³⁹. Il progetto in questione è sicuramente complesso e suscettibile di giudizi contrastanti in materia di *privacy* rispetto ai dati raccolti (anche se sembra che soltanto informazioni relative a transazioni economiche dovranno essere oggetto di trasmissione), i quali, per forza di cose, saranno archiviati in un nuovo sistema elettronico centrale in grado di raccogliere tale mole di documentazione (“*Central Electronic System of Payment*” - CESOP)⁴⁴⁰.

⁴³⁷ Nel dettaglio si considera la piattaforma come “*fornitore presunto*” nelle vendite a distanza di beni importati dall'estero e territori *extra-UE* di valore non superiore a 150 e nelle vendite (già sdoganate in caso di importazioni) di qualsiasi valore effettuate da un soggetto passivo non stabilito nella UE ad un consumatore finale UE.

⁴³⁸ Interessanti e degne di nota sono le riflessioni sul futuro dei *database* comuni in ordine alla possibilità di archiviazione massiva di dati che sono rinvenibili in QUATTROCCHI A., *L'impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi fiscali*, in Dir. prat. trib. int., n. 2/2020, p. 529 ss., il quale individua nell'innovativo sistema decentrato della *blockchain* una possibile soluzione implementabile dalle Amministrazioni fiscali al fine di consentire una visione più ampia e pervasiva del patrimonio del contribuente, oltre alla sua genesi. Secondo questa moderna prospettiva le frodi ‘carosello’ potrebbero essere sterilizzate sul nascere adottando la suddetta *blockchain* per monitorare l'eventuale creazione di “*catene di blocchi*” sulla stessa tecnologia da parte degli operatori, i quali potrebbero costruirli sotto indicazione del legislatore, ad esempio, per avallare le transazioni commerciali tra fornitori e clienti. In questo senso, secondo l'autore, il fisco del futuro è un fisco dominato dall'automazione, in cui i contatti Agenzia-contribuente tenderanno ad annullarsi in forza di strumenti di controllo in grado di facilitare la ricostruzione delle operazioni commerciali, degli addebiti di denaro e la corrispondenza degli stessi con il dichiarato. Concorda con questa visione concentrandosi sulle potenzialità future della *blockchain* in ambito fiscale anche PURPURA A., *Digitalizzazione, tecnologizzazione e diritto tributario. Prospettive di una difficile (ma possibile) sinergia?*, in Riv. tel., dir. trib., n. 2/2020.

⁴³⁹ Regolamento (UE) n. 2020/283. L'Italia sul fronte del coinvolgimento dei servizi di pagamento elettronico è sempre stata all'avanguardia, adottando per prima con il DL 26 ottobre 2019, n. 124, l'obbligo per quest'ultimi di trasmettere i dati in loro possesso entro il 31 ottobre 2022 all'Amministrazione fiscale, con lo scopo di controllare gli incassi giornalieri (dal 30 giugno 2022 è sanzionato chi non accetta pagamenti con carte di credito, debito o prepagate) confrontandoli con quelli coperti dai registri di pagamenti elettronici.

⁴⁴⁰ LIBERATORE G., op. cit., p. 622.

Il fine di queste misure è quello di rilevare in modo tempestivo e reprimere sul nascere potenziali frodi, anche ‘carosello’, nel settore del commercio digitale, perpetrate spesso da venditori stabili in un altro Paese comunitario rispetto al cessionario oppure in un territorio terzo. La tracciabilità delle operazioni, per lo più se realizzate in rete, rappresenta sempre un vantaggio per le Amministrazioni fiscali, le quali dovrebbero saper sapientemente sfruttarlo⁴⁴¹.

Il sistema IVA immaginato dalle Istituzioni europee qui descritto, una volta attuato, sarà una vera e propria “*rivoluzione copernicana*” per il commercio intracomunitario e renderà più semplice adempiere ai propri doveri fiscali in materia e incentiverà gli scambi, digitali e tradizionali, oltre agli investimenti transfrontalieri da parte delle imprese di tutte le dimensioni.

Accanto ad un regime d’imposta che si appresta a divenire definitivo è stato approntato un quadro normativo chiaro per quanto riguarda lo scambio di informazioni, che con le moderne tecnologie e l’intelligenza artificiale permetterà di classificare e incrociare dati alla ricerca di quelle “anomalie” che meritano ulteriori approfondimenti da parte degli Uffici accertatori⁴⁴².

In definitiva, nonostante gli evidenti pregi del lavoro portato avanti dalla Commissione per creare uno “*spazio unico europeo*” dell’IVA e un tessuto legislativo antifrode, la buona riuscita del progetto si giocherà soprattutto sulla capacità dei singoli Stati di esercitare un’adeguata azione di controllo e verifica sugli operatori economici che fruiranno dell’OSS e che dovranno collaborare per l’invio delle informazioni rilevanti ai fini della cooperazione internazionale; giacché una riscossione poco efficace delle imposte in sede di Sportello Unico o l’assenza di un monitoraggio sistematico rispetto al corretto utilizzo dello strumento (si pensi ad esempio a localizzazioni in Stati di identificazione di comodo) o, ancora, la scarsa adozione delle più avanzate metodologie di mutua assistenza amministrativa tra Paesi membri, potrebbero significare ancora una volta l’abbandono in partenza di quell’idea, sempre meno utopistica, di Unione fiscale europea⁴⁴³.

⁴⁴¹ Sul tema della tracciabilità delle operazioni è utile ricordare che con la legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (Legge di Bilancio per il 2018) è stato introdotto in Italia (tra i primi Paesi UE che ha adottare questa misura così estesamente) l’obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato. Dal 1° luglio 2022, inoltre, la fatturazione elettronica è in vigore anche per i professionisti e i lavoratori autonomi che adottano il regime fiscale forfettario agevolato.

⁴⁴² La fiducia tra Amministrazioni sarà un punto centrale del funzionamento del sistema e, infatti, l’Agenzia delle entrate nella circ. 26 maggio 2016 sottolinea che uno dei tratti caratteristici del (allora) sistema MOSS è proprio quello per cui “*sebbene gli adempimenti dichiarativi e di versamento siano assolti in modo centralizzato presso lo Stato membro e di identificazione del soggetto passivo, la potestà impositiva ai fini dell’IVA sulle prestazioni di servizi rese a clienti in un determinato Stato membro di consumo spetta in ogni caso a quest’ultimo*”.

⁴⁴³ Cfr. a riguardo GALLO F., *Nuovi profili dell’imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, cit. e VILLANI M., *Il sistema IVA intra-UE nella proposta di riforma della Commissione Europea*, cit. Quest’ultima esprime il concetto delineato in queste parole: “*L’applicazione di una tassazione attraverso lo sportello Unico consente all’IVA, che nasce come imposta europea, di divenire europea anche in fase di riscossione nell’ambito di tutte le operazioni intracomunitarie, perché prelevata anche nelle transazioni transfrontaliere, oggi esonerate dal pagamento dell’imposta. Vale a dire che la concreta attuazione del sistema IVA, come riformato in sede*

europea, determinerà un effetto redistributivo, rispetto ad un'imposta che verrà, infatti, riscossa attraverso l'Europa e attraverso di essa, per l'appunto, redistribuita".

Il rischio che si evidenzia in questa sede è quello di assistere a coscienti inefficienze da parte degli Stati membri, dal momento che in questo nuovo regime le imposte di competenza sono incassate da altri Paesi, i quali potrebbero quindi non adoperarsi adeguatamente per garantire un corretto utilizzo dello strumento e una riscossione attiva.

CONCLUSIONI

Alla luce dell'intera trattazione realizzatasi nelle pagine precedenti si rende necessario trarre in questa sede alcune sommarie considerazioni conclusive.

In prima analisi, preso atto delle caratteristiche del tributo sul valore aggiunto, neutrale in linea di principio per gli operatori economici, e del funzionamento delle frodi IVA perpetrate mediante società fittizie, appare utile ribadire alcuni concetti fondamentali apparsi in questo elaborato:

- Sulla base delle pronunce della Corte di Giustizia europea, organismo deputato all'interpretazione uniforme dei Trattati della Comunità, il diritto dei soggetti passivi a detrarre l'imposta dovuta in rivalsa e versata "a monte" per i beni acquistati e per i servizi prestati costituisce un principio fondamentale del modello impositivo comune dell'IVA;
- In linea di principio, come ripetutamente evidenziato dalla stessa Corte, il diritto di detrazione disciplinato dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112/CE non può essere soggetto a limitazioni, costituendo parte integrante del sistema di funzionamento dell'IVA;
- Questo meccanismo così disciplinato può essere derogato nelle sole ipotesi di frode o abuso del diritto. In altre parole, la detrazione può essere negata ove sia dimostrato, alla luce di prove oggettive, che il cessionario "*sapeva o avrebbe potuto sapere*" che l'operazione invocata a fondamento di suddetto diritto si iscriveva in un circuito fraudolento;
- Senza elementi certi del coinvolgimento (attivo o passivo) nella frode, il rischio dell'omesso versamento da parte del fornitore deve gravare unicamente sull'Erario.

Ciò premesso, non bisogna dimenticare che il diniego di detrazione di cui si è dato conto, derivante dalla contestazione di partecipazione ad una frode di tipo 'carosello' (ovvero una frode di natura "soggettiva"), assume una matrice meramente giurisprudenziale, non trovando riscontro nella normativa domestica vigente del tributo (di cui all'art. 19 DPR n. 633/1972), ma ravvisando, invece, giustificazione nel generale principio di divieto di utilizzo fraudolento degli istituti tributari⁴⁴⁴.

È il principio della sostanza sulla forma che ha permesso, in un sistema armonizzato ma in cui la prassi e la legislazione nazionale disciplinano in modo difforme il tributo, di superare quei rigidi "formalismi" della norma che in passato la stessa giurisprudenza nazionale ha applicato più volte alla lettera nella fattispecie in esame, facendo prevalere la logica della bica

⁴⁴⁴ In questo senso CAZZORLA F., *Il corretto inquadramento dell'onere della prova "plurifasico" nelle frodi IVA soggettive non cancella la sua necessaria applicazione ponderata*, in *Riv. giur. trib.*, n. 2/2020, p. 149-153.

pretesa erariale sulla legittima affidabilità del contribuente all'ordinamento. Lo stesso principio è, invece, stato utilizzato dal giudice europeo per rispondere prontamente al fenomeno delle frodi IVA valorizzando la realtà giuridica intercorsa (la frode) e non il mero dato formale della stessa, dato dall'apparente regolarità delle operazioni⁴⁴⁵.

La valutazione di un elemento che si è definito "psichico" del contribuente che ha acquistato da un *missing trader* o da un suo *buffer* è, in questo senso, il profilo più delicato della questione, giacché una condotta cosciente e volontaria sembrerebbe di certo avallare l'eccezionale temperamento del principio di neutralità, ma, al contrario, appare quantomeno difficile poter dire lo stesso per coloro i quali "*avrebbero potuto*" essere a conoscenza della frode, cognizione la cui valutazione è puramente ipotetica, in quanto desumibile da presunzioni semplici ricavabili *ex post*.

Fino a che punto sia possibile giustificare un ordinamento che sancisce la limitazione di diritti fondamentali, in un'imposta che per sua natura deve gravare sul consumo finale, è l'argomento da cui si è tentato di muovere la stesura del presente lavoro, poiché la normativa del tributo si ritrova oggi a coesistere in un sistema di riscossione in cui in cui è presente il rischio di incombere in una sorta di "giustizialismo" in ordine alla responsabilizzazione per frode fiscale. L'accusa di partecipazione (dove così è stato implicitamente definito anche chi "*poteva sapere*") ha, infatti, come si è approfondito nel corso dell'elaborato, importanti conseguenze sul piano tributario (disconoscimento del diritto di detrazione, a cui potrebbe aggiungersi la richiesta del pagamento in solido dell'imposta ai sensi dell'art. 60-*bis*) e sanzionatorio, assumendo quest'ultimo rilevanza anche piano penale (art. 2 D.lgs. n. 74/2000 per utilizzo in dichiarazione di fatture o altri documenti inesistenti).

La frode IVA, come si è ampiamente data menzione, è certamente un fenomeno che travalica il semplice omesso versamento da parte del singolo contribuente, ed è del tutto logico che ciò si verifichi, dal momento che essa coinvolge anche posizioni giuridiche soggettive che fanno, volenti o nolenti, parte del meccanismo evasivo; ma questa, si badi bene, deve essere di volta in volta adeguatamente dimostrata. Dall'esame delle recenti pronunce di legittimità possiamo dire con relativa certezza che vadano indagati elementi oggettivi e specifici che non possono limitarsi in alcun modo alla mera fittizietà del fornitore, necessitandosi sempre un giudizio di fatto che prenda a riferimento le effettive circostanze.

⁴⁴⁵ MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano 2019, p. 203-209.

Astrattamente parlando, la premessa da cui trae origine il potenziale coinvolgimento nella frode dell'acquirente "*ignorante colpevole*" si basa sul fatto che quest'ultimo trarrebbe sempre vantaggio da un'evasione di tipo 'carosello' promossa da altri, nella quale ci si avvantaggia di prezzi inferiori a quelli di mercato, poiché non si spiegherebbe altrimenti la sua equiparazione al cessionario connivente e pienamente consapevole in assenza di una accertata retrocessione dell'IVA non versata (potendo questa, invece, essere prova lapalissiana della partecipazione alla frode). Se così è, l'assunto di siffatto schema di responsabilizzazione stilato dalla giurisprudenza pare quasi ideologicamente originarsi da quel famoso "*detto popolare*" per cui "*a pensar male si fa peccato ma spesso ci si azzecca*", e attraverso l'interpretazione della norma, quindi, si è cercato di reprimere tale comportamento, in un'ottica "punitiva" del diritto tributario che rinnega sé stesso per colpevolizzare anche chi ha preso parte inconsapevolmente al circuito evasivo.

L'impressione è che provare la volontà negoziale di interporre un soggetto fittizio, e quindi la sola conoscenza (non già conoscibilità) della frode, avrebbe richiesto argomentazioni presuntive che non sarebbero state in grado, nella maggior parte dei casi, di dirsi sufficientemente gravi e precise. Una dimostrazione eccessivamente diabolica per le Amministrazioni fiscali avrebbe, infatti, comportato una lesione degli interessi erariali e, prima ancora, europei, poiché queste non possono permettersi di essere impotenti sul piano probatorio di fronte a fenomeni così pervasivi e così rilevanti in termini di minor gettito.

In questa consolidata prospettiva del fenomeno, però, l'interprete europeo, e di conseguenza gli uffici accertatori, sembrano dimenticare che il prezzo può essere vantaggioso per i motivi più diversi, non essendo sintomo univoco della partecipazione alla frode, ma potendo, ad esempio, essere frutto di altri fattori, tra i quali una politica aziendale in materia promozionale particolarmente aggressiva. È evidente, in questo senso, che il principio costituzionale di libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) ci porta razionalmente a dire che se tali beni non verranno acquistati dall'imprenditore verranno sicuramente acquistati dalla sua concorrenza.

Ancora una volta si rende utile sottolineare che le contestazioni mosse nei confronti delle società "cartiere" non possono essere automaticamente "riversate" anche agli altri operatori economici presenti nelle catene commerciali. L'ordinaria diligenza, e la conseguente "*buona fede*", va commisurata sempre alla posizione professionale ricoperta da chi ha intrattenuto le relazioni commerciali e va tenuto conto delle circostanze oggettive esistenti al momento della conclusione dell'affare (oltre alla prassi commerciale, ad esempio, di settore).

Porre in essere un'adeguata analisi affinché si accerti che il fornitore non stia perseguendo alcuna finalità fraudolenta è un onere che si è visto sì essere richiesto implicitamente

dall'ordinamento comunitario, il quale per tutelare la sua integrità vorrebbe far desistere gli operatori economici dall'intrattenere rapporti in caso di ravvisati indici di scarsa affidabilità tributaria; ma contestualmente, tuttavia, eccessivi obblighi di controllo in capo al contribuente finirebbero con il trasferirgli doveri di vigilanza che spettano, invece, all'Amministrazione finanziaria. Le imprese, lo si ribadisce, non sono tenute a conoscere la regolarità fiscale o contabile dei fornitori.

In questo contesto, nello svolgere un'attività "ispettiva" gli Uffici dovrebbero adottare sempre nella valutazione il principio di proporzionalità, non potendosi in caso di evasione di terzi mortificare eccessivamente la figura dell'imprenditore che ha ben altre finalità rispetto alla certamente giusta, ma non direttamente di sua competenza, tutela del mercato. Tale principio ci porta con convinzione a poter affermare che, ad esempio, se il prodotto del quale si vorrebbe disconoscere la detrazione non è oggetto principale dell'attività, non si può presumere la conoscibilità della frode da parte del cessionario, soprattutto per forniture esigue, poiché non pare possibile pretendere da questo una "radiografia" nei confronti di fornitori i cui beni o servizi non rivestono un ruolo rilevante nel proprio *business*.

La proporzionalità è la chiave per bilanciare gli strumenti di contrasto ai fenomeni fraudolenti approfonditi in questo elaborato e il rispetto del principio di neutralità, dal momento che gli interessi in gioco sono compositi e poliformi⁴⁴⁶. Lo stesso principio impone anche che le limitazioni al diritto di detrazione non devono eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta dovuta e non, invece, causare effetti moltiplicativi della stessa nei confronti anche di soggetti diversi.

In definitiva, è importante ribadire che non esiste nel nostro ordinamento giuridico un obbligo di "*solidarietà di ricerca degli evasori fiscali*" con il Fisco, ma solo il dovere di non favorirne l'attività ed amplificarne gli effetti lesivi del sistema comune europeo⁴⁴⁷.

Nell'assenza di un canone di diligenza comunitario o di un comportamento attivo da tenere per gli operatori economici in una norma europea *ad hoc*, avere quantomeno un indirizzo giurisprudenziale costante si è visto essere essenziale per la certezza del diritto. L'incertezza è un fattore che scoraggia le imprese che vogliono investire nel nostro Paese ed evitarla è compito anche del sistema giudiziario, giacché non esiste un "decalogo" delle verifiche che sarebbe bene attuare in presenza di determinati indici di sospetto se non desumibile dalle casistiche giurisprudenziali che si è prodigata nell'integrare la fattispecie. L'indeterminatezza dei mezzi

⁴⁴⁶ MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, op. cit.

⁴⁴⁷ Espressione generale riferita al fatto di non agevolare, anche passivamente, attività illecite. Così VERNA G., *Il dilemma nelle frodi carousel: lotta all'evasione o tutela dell'imprenditore onesto?*, in Boll. Trib., n. 9/2015, p. 663 ss.

che un soggetto passivo d'imposta può (o meglio, deve) attivare sono rimessi essenzialmente ad una definizione casistica, la quale è coerente con l'impostazione data dall'interprete europeo ma è lontana dal garantire prevedibilità e chiarezza in materia.

Non si può, inoltre, pensare che per garantire certezza basti una disposizione, occorrendo, invece, un orientamento degli operatori istituzionali comune rispetto al dato normativo già esistente, *in primis* delle direttive IVA, e una sensibilità dell'Amministrazione che contemperisca i principi propri del tributo armonizzato.

Ci pare di poter dire che il contribuente ha il sacrosanto diritto di conoscere preventivamente quali saranno le conseguenze sul piano impositivo delle scelte che attua e, appunto, non derivandolo dal tenore letterario di alcuna disposizione o testo scritto, se non per l'invocato "*diritto vivente*" (come se un imprenditore, impegnato nel gestire e far crescere la sua attività economica, fosse tenuto a seguire con costanza il susseguirsi delle pronunce giurisprudenziali e dell'evoluzione dell'ordinamento giuridico), su questo aspetto il legislatore comunitario dovrebbe prestare maggiore attenzione nel rendere pienamente informati gli operatori economici. Sistematizzare la materia, come ha accuratamente fatto la dottrina e come ci si augura di aver fatto anche nel presente lavoro, è sicuramente un punto di partenza.

In futuro potrebbe dirsi comunque sicuramente utile la redazione di linee guida comunitarie, magari regolamentari o di prassi, non essendo, invece, possibile stilare l'elenco completo delle verifiche ai quali gli operatori sarebbero indirettamente tenuti, poiché si è impossibilitati a predeterminarle in maniera univoca in una fattispecie come quella delle frodi 'carosello' dove la portata e l'ampiezza della diligenza va valutata caso per caso.

Da ultimo, il rifiuto di una responsabilità di tipo oggettivo, ritenendola come visto sproporzionata, pone, invero, oggi seri dubbi sull'efficacia dello "strumento" del diniego per limitare i danni causati dalle frodi IVA, dal momento che un commercio sempre più virtuale e sempre meno "fisico", anche nei rapporti tra contribuenti, renderà estremamente più complesso per gli Uffici provare la conoscenza-conoscibilità del 'carosello' per mezzo di elementi obiettivi. Ciò è del tutto comprensibile ed è in linea con la realtà commerciale che una società tecnologicamente avanzata e globalizzata ha permesso di attuare: fatta di scambi più semplici e immediati, comparazioni di una mole sempre maggiore di fornitori provenienti da più parti dell'Europa e semplificazione dei rapporti attraverso mere transazioni telematiche con le controparti. Non pare corretto, né ragionevole, addossare la colpa di un acquisto incauto avvenuto *online*, dove il prezzo la fa da padrone e le realtà economiche dietro le quinte rimangono celate e non direttamente rintracciabili. Certo, la presenza di un sito *internet* e di recensioni potrebbero essere un indicatore di affidabilità per l'acquirente che si dica "*in buona*

fede”, ma sono purtroppo elementi che sono facilmente contraffabili e non per questo dovrebbero far desistere un imprenditore dall’effettuare un affare particolarmente conveniente concluso per mezzo unicamente telematico.

A fronte di queste considerazioni vi è la consapevolezza che nella fase attuale, in cui si sta lavorando per disegnare un nuovo sistema IVA in grado, non solo di coesistere, ma anche di sfruttare le potenzialità dell’economia digitale, non si può pensare di rendere il sistema d’imposta sul valore aggiunto più complesso di quanto già non lo sia, ricercando così di sopperire alle lacune latenti dell’ordinamento in tema di operazioni transfrontaliere. Urge, al contrario, la manifesta esigenza di semplificare oneri e ridurre gli adempimenti in capo agli operatori economici.

Si è dato ampiamente atto nel corso della trattazione dei “pericoli” delle misure antifrode lasciate all’interprete in ordine alla certezza del diritto, giacché la giurisprudenza nel tema in oggetto ha supplito per anni ad un legislatore (sia europeo che nazionale) inerte o poco tempestivo nel governare fenomeni transfrontalieri evasivi complessi. L’auspicio, quindi, è quello di giungere finalmente ad un sistema IVA definitivo che possa dirsi “resiliente” rispetto agli effetti distorsivi delle frodi, che tuteli gli imprenditori estranei ad esse e che ritrovi nel potere legislativo, e non giudiziario, il baricentro della funzione regolatrice.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina:

- AA.VV., (a cura di) SANTACROCE B.- SIEGFRIED M., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, Milano, 2013, p. 13.
- ADONNINO P., *Abusi della contestazione dell'abuso nel diritto della UE*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2012, p. 893-901.
- AMATUCCI A., *Fatture per operazioni inesistenti: il tributo dovuto è "fuori conto"*, in *Boll. Trib.*, n. 22/2002, p. 1673-1674.
- AMATUCCI F., *Frodi carosello e 'consapevolezza' del cessionario IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 1/2012, p. 3-30.
- AVOLIO D.-PEZZELLA D.-SANTACROCE B., *Deducibilità dalle imposte sui redditi dell'IVA indetraibile nelle operazioni soggettivamente inesistenti*, in *Corr. Trib.*, n. 2/2018, p. 89-93.
- BAGAROTTO E.M., *L'applicazione della novellata disciplina in materia di "costi da reato" agli effetti reddituali degli acquisti conclusi nell'ambito delle c.d. frodi carosello*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2013, p. 267-286.
- BARBONE L.-LUPI R.-STEVANO D., *Frodi carosello "circolari" nelle telecomunicazioni (il caso Fastweb)*, in *Dialoghi*, n. 2/2010, p. 187-192.
- BARBONE L., *La particolarità del caso rispetto alle ordinarie frodi carosello*, in *Dialoghi*, 2010, p. 187-189.
- BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. trib.*, n. 22/2008, p. 1777-1787.
- BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2009, p. 408-420.
- BEGHIN M., *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, *Corr. trib.*, n. 19, 2010, p. 1511 e ss.
- BEGHIN M., *Fatti economici "apparenti" e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel "recito" della simulazione*, in *Riv. giur. trib.*, n. 3/2010, p.220-223.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 957-961.

- BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, in Riv. dir. trib., n. 2/2011, p. 208.
- BEGHIN M., *L'interposizione fittizia di persona e l'"evasione elusiva": spunti per la sistematizzazione della materia*, in Corr. trib., n. 47/2014, p. 3613-3630.
- BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in Fisco, n. 23/2015, p. 2207.
- BEGHIN M., *Il giudizio di inerenza tra valutazioni ex ante, valutazioni ex post e obblighi contrattuali*, in Riv. Giur. Trib., 2017, p. 85.
- BEGHIN M., *Diritto tributario per l'università e per l'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Wolters Kluwer, Milano, 2020.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra operazioni antieconomiche e contrarietà alle "normali logiche di mercato"*, in Corr. trib., n. 3/2022, p. 225-239.
- BORIA P., *Diritto tributario Europeo*, Giuffrè, 2010, p. 102-103.
- CARACCIOLI I., *Interposizione e norme antifrodi in materia di IVA: profili penali*, in Fisco n. 14/2006.
- CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, in Riv. dir. trib., n. 1/2014, p. 3-11.
- CAZZORLA F., *Il corretto inquadramento dell'onere della prova "plurifasico" nelle frodi IVA soggettive non cancella la sua necessaria applicazione ponderata*, in Riv. giur. trib., n. 2/2020, p. 149-153.
- CENTORE P., *Per l'IVA europea una graduale armonizzazione delle aliquote*, Corr. trib., n. 46/1992, p. 3303.
- CENTORE P., *Attuata l'armonizzazione dell'IVA europea*, in Corr. trib., n. 3/1993, p. 147.
- CENTORE P., *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in Corr. trib., n. 29/2000, p. 2093 ss.
- CENTORE P., *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, in Corr. trib., n. 15/2006, p. 1215 ss.
- CENTORE P., *Equilibrio tra forma e sostanza nel sistema dell'IVA*, in Riv. giur. trib., 2007, p. 323.
- CENTORE P., *Contrasto tra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 16/2008, p. 1303- 1310.

- CENTORE P., *Il futuro della tassazione indiretta degli scambi e il superamento del regime transitorio*, in Corr. trib., n. 38/2013, p. 2987-2990.
- CENTORE P., *Rimodulazione organica delle aliquote IVA: un progetto per l'immediato futuro*, in Corr. trib., n. 47/2013, p. 3694-3699
- CENTORE P., *Prova, controprova e responsabilità dell'operatore nelle frodi IVA*, in Corr. trib., n. 32/2014, p. 2467-2475.
- CENTORE P., *"Split payment" ed estensione del "reverse charge": un attacco concreto al "VAT gap"*, in Corr. trib., n. 43/2014, p. 3316.
- CENTORE P.-SUTICH M.T., *Diniere di un diritto ed extraterritorialità: rafforzamento del contrasto alle frodi*, in Corr. trib., n. 5/2015, p. 358-371.
- CENTORE P., *Responsabilità del soggetto passivo: effetti delle frodi IVA*, in Fiscalità e commercio int., n. 3/2015, p. 8-9.
- CENTORE P.-SUTICH M.T., *Organismi di carattere sociale ed esenzione IVA: una falsa armonizzazione*, in Corr. trib., n. 18/2015, p. 1388
- CENTORE P., *Ammissibilità e confini dell'accertamento induttivo ai fini IVA*, in Corr. trib., n. 44/2016, p. 3386-3395.
- CERIONI F., *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della "mala fede" del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in Dir. prat. trib., n. 1/2014, p. 145-179.
- COMELLI A., *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva*, in Dir. prat. trib., n. 5/1998, p. 1590-1616.
- COMELLI A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'Imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 283, 655.
- COMELLI A., *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la direttiva del consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in Dir. prat. trib., n. 4/2018, p. 1397 ss.
- CONTE D., *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, in Riv. trim. dir. trib., n. 2/2022.
- CORASANITI G., *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in Dir. prat. trib., n. 1/2022, p. 1-48.

- CORDEIRO GUERRA R., *Crisi della fattispecie, fonti multilivello e ruolo del giudice: il caso del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, n.2/2019, p. 265-289.
- COVINO E.-GIORGI M.-LUPI R.- CENTORE P., *Inversione contabile: panacea contro le frodi carosello o bomba a orologeria?*, in *Dialoghi*, 2008, p. 133.
- COVINO E., *Si fa presto a dire “cartiera” (ancora in tema di “frodi carosello”)*, in *Dialoghi*, n. 4/2009, p. 429-433.
- COVINO E., *Frodi carosello: responsabilità solidale per l’acquirente “incauto” come principio generale?*, in *Dialoghi*, n. 4/2011, p. 421- 425.
- COVINO E.-LUPI R., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in *Dialoghi*, n. 4/2012, p. 394-398.
- D’ANGELO G., *Gli effetti temporali della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, Aracne Editrice, Roma, 2010, p. 1-68, 219-224.
- D’ARDIA C.-COVINO E.-LUPI R., *IVA intracomunitaria e doveri di diligenza del fornitore, oltre la verifica di esistenza della partita IVA dell’ipotetico cliente*, in *Dialoghi*, n. 2/2012, p. 178-184.
- DAMIANI M., *Il sistema policentrico dell’inversione contabile nell’IVA*, in *Corr. trib.*, n. 7/2010, p. 508-510.
- DE FLORA M.G., *La rilevanza dell’elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 3/2020, p. 1168-1189.
- DE ISEO C., *La natura speciale dell’abuso del diritto nell’IVA*, in *Corr. trib.*, n. 4/2017 p. 293 ss.
- DE LA FERIA R., *The definitive VAT System: Breaking with Transition*, in *EC Tax Review*, n. 3/2018, p. 123.
- DE MITA E., *Principi di Diritto tributario*, Milano, 2004, p. 370, 376.
- DEGANI G. E., *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 4/2018, p. 1075-1077.
- DI SIENA M.-LUPI R., *Evasione fiscale: necessità di “mirare” la risposta penale*, in *Dialoghi*, n. 4/2014, p. 427-431.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, CEDAM, 2018, p. 819.

- FANELLI R., *Frodi carosello: onere della prova e responsabilità solidale del cessionario*, in Corr. Trib., n. 27/2016, p. 2097, 2098.
- FANNI M., *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti in ordine al profilo processuale probatorio*, in Riv. dir. trib. n. 3/2006, p. 231 ss.
- FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, 1972, I, p. 732.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, UTET, 1991, p. 733.
- FAZZINI E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 2000, p. 26-28.
- GAGGERO A., *Operazioni soggettivamente inesistenti: ancora qualche pericolosa oscillazione in tema di ripartizione dell'onere della prova della buona fede*, in Dir. prat. trib., n. 4/2018, p. 1684-1699.
- GALLO F., *F. Maffezzoni e l'IVA: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in Rass. Trib., n. 5/2009, p. 1259.
- GALLO F., *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in Riv. dir. trib., n. 4/2017, p. 436.
- GALLO F., *Nuovi profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in Dir. prat. trib., n. 5/2018, p. 1873 ss.
- GARBARINI C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in Dir. prat. trib., n. 1/2003, p. 485-514.
- GIOVANARDI A., *Le frodi IVA profili ricostruttivi*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013.
- GIOVANNINI A., *Il re fisco è nudo*, Milano, 2017, p. 63.
- GREGGI M., *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013, p. 37 e ss.
- GREGGI M., *Frodi IVA e operazioni con l'estero*, in Novità fiscali, 2015, p. 39 ss.
- GREGGI M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 1/2016, p. 115 e ss.
- KUTSCHER H., *Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice*, in Riv. Dir. Eur., 1976, p. 291.

- LA SCALA A.E., *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 90.
- LANZI A.-ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, p. 142-146.
- LEO M., *Operazioni soggettivamente inesistenti: la giurisprudenza di legittimità delimita i controlli*, in *Corr. trib.*, n. 3, 2022, p. 245-246.
- LIBERATORE G., *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2022, p. 600-628.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte speciale. La determinazione giuridica della capacità economica.*, nona ed., Giuffrè Editore, 2007, pag. 252.
- LUPI R., *Quando la controparte “vede quello che gli pare”, ma non è “un compare”*, in *Dialoghi*, n. 4/2011, p. 424.
- LUPI R., *Alla ricerca del “fornitore” tra interlocutore giuridico ed esecutore materiale*, in *Dialoghi*, 2012, p. 387-398.
- MALGUZZI A.-LUPI R., *Il gatto, la volpe e le frodi carosello: quando “due comparari mettono in mezzo” un’azienda*, in *Dialoghi*, n. 5/2010, p. 523-530.
- MARCHESELLI A., *Limitazioni della detrazione IVA: le nuove frontiere degli illeciti del legislatore nazionale*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 992-998.
- MARCHESELLI A., *Frodi carosello e frodi sui costi: profili procedurali e processuali tra giusto procedimento e giusto processo*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1221-1226.
- MARCHESELLI A., *Frodi fiscali e frodi nella riscossione Iva, carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6/2012, 1335-1373.
- MARCHESELLI A., *Frodi IVA e operazioni inesistenti: quando si risponde alle violazioni connesse dal proprio fornitore*, *Riv. giur. trib.*, 2013, p. 151.
- MARELLO E., *Prove impossibili e repressione delle frodi IVA nella prospettiva del giudizio di merito*, in *Giust. trib.*, n. 4/2009, p. 6.
- MARELLO E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1214-1221.
- MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, n. 2/2010, p. 433-448.
- MARINO G., *L’IVA nel contesto dell’economia digitale: eterogenesi di un’imposta*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2020, p. 47-71.

- MENTI F., *La perdita del diritto di detrarre l'IVA da parte di chi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2013, p. 285-301.
- MEREU A., *Le frodi IVA tra reati tributari e lesioni della leale concorrenza sul mercato: verso una nuova fattispecie di frode attuata attraverso l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 3/2012, p. 962.
- MICCINESI M., *Le frodi carosello nell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2011, p. 1090-1102.
- MONDINI A., *La nuova responsabilità del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2005 p. 755 ss.
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, in *Saggi di diritto tributario*, Pisa, Pacini Editore, 2012, p. 11 ss.
- MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 453 ss.
- MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, p. 203-209.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 197, 373.
- MOSCHETTI G., *“Diniogo di detrazione per consapevolezza” nel contrasto alle frodi IVA*, CEDAM, 2013.
- ORTOLEVA M.G., *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 4/2020, p. 1521-1522.
- PALUMBO G., *Commercio elettronico e profili fiscali delle vendite su aste elettroniche*, in *Giur. comm.*, 18 dicembre 2018.
- PEIROLO M., *Il vincolo di solidarietà passiva nel pagamento dell'IVA per i trasferimenti immobiliari*, in *Corr. Trib.*, n. 18/2008, p. 1472-1474.
- PIERRO M., *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin. sci. fin.*, n. 4/2017, p. 459-466.
- POGGIOLI M., *La corte di giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia di iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 122-142.

- POGGIOLI M., *Il modello comunitario della “pratica abusiva” in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in Riv. dir. trib., n. 9/2008, p. 252-267.
- PORCARO G., *Obbligazione principale e obbligazione solidale nella “nuova” responsabilità del cessionario di immobili nell’IVA. Effetti sui rapporti interni*, in Riv. Dir. Trib., n. 9/2008, p. 717-754.
- PORTALE R.–PORTALE A., *IVA - imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2020, p. 9.
- PRIVITERA C., *La determinazione del presupposto dell’IVA quale fattore pregiudiziale per la sua corretta applicazione*, in Dir. prat. trib., n. 1/2011, p. 71.
- PURPURA A., *Tassazione dell’economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale e la necessità di un’armonizzazione fiscale europea*, in Dir. prat. trib., n. 5/2019, p. 1929 ss.
- PURPURA A., *Digitalizzazione, tecnologizzazione e diritto tributario. Prospettive di una difficile (ma possibile) sinergia?*, in Riv. tel. dir. trib., n. 2/2020, p. 671-676.
- QUATTROCCHI A., *L’impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi fiscali*, in Dir. prat. trib. int., n. 2, 1° aprile 2020, p. 529 e ss.
- RAGGI N., *Fine delle operazioni inesistenti nell’IVA?*, in Dir. Prat. Trib., n. 2/2011, p. 275-382.
- RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 79-81.
- RIZZARDI R., *IVA in Europa: proposte per ridurre l’evasione*, in Corr. trib., n. 8-9/2022, p. 731-737.
- ROCCATAGLIATA F.-VALENTE M. G., *Fiscalità comunitaria*, in Dir. prat. trib. int., n. 2/2015, p. 934-935.
- RONCO S.M., *Cooperazione amministrativa IVA e tutela del contribuente: limiti all’armonizzazione ed autonomia procedurale degli Stati membri*, in Dir. prat. trib. int., n. 2/2022, p. 882-907.
- SALVATI A., *Regime probatorio nelle frodi IVA da inesistenza soggettiva e responsabilità per fatto altrui*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 29 settembre 2022.
- SALVINI L., *IVA e operazioni inesistenti. Elementi per una teoria dell’imposta*, Roma, 1992, p. 129.
- SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell’imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., n. 1/1993, p. 1287, 1297, 1327.

- SANTACROCE B., *Pro e contro del “regime definitivo” IVA in funzione “antifrode carosello”*, in Dialoghi, n. 4/2010, p. 422.
- SANTACROCE B., *Un regime definitivo antifrode*, in Dialoghi trib., 2010, p. 423.
- SANTAMARIA B., *La nuova frode fiscale*, Milano, 2021, p. 45-52.
- SANTORIELLO C., *L’interposizione illegale di manodopera non esclude il concorso con il reato di false fatture*, in Fisco, n. 18/2022, p. 1777-1782.
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l’armonizzazione fiscale*, in Rass. trib., n. 2/2005, p. 453-509.
- SGATTONI C., *Le presunzioni di cessione in materia di IVA: uno sguardo alla normativa domestica attraverso la lente dei principi comunitari*, in Dir. part. trib., n.2/2018, p. 890-907.
- STANCATI G.-BIANCHI F.-COVINO E.-MULEO S.-LUPI R.-STEVANATO D., *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in Dialoghi, n. 6/2008, p. 5-18.
- SUTICH M.T., *La rilevanza della buona fede nelle frodi carosello*, in Dir. prat. trib., n. 2/2012, p. 304-305.
- TERRACINA D., *Evasione da riscossione, difficoltà finanziarie e sanzioni penali*, in Dialoghi., n. 1/2013, p. 89-98.
- TESAURO F., *Introduzione*, in *Economia digitale. Aspetti civilistici e fiscali*, (a cura) di Tesauro F., Canessa N., Milano, 2002, p. 169 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Torino, 2005, p. 387.
- TESAURO G., *Diritto dell’Unione Europea*, Padova, 2010.
- TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in Giur. it., 2011, p. 1213-1214.
- TESAURO F., *Elusione ed abuso nel diritto tributario*, in Dir. prat. trib., n. 4/2012, p. 701.
- TIZZANO A., *Qualche considerazione sull’Unione economica e monetaria*, in Il Diritto dell’Unione Europea, n. 3/1997, p. 455-461.
- TOMA G.D., *Frodi all’IVA comunitaria riciclaggio e indagini tributarie*, 2008, I, p. 975.
- TOMA G.D., *La frode carosello nell’IVA*, in Dir. prat. trib., n. 6/2010, p. 1384.
- TOSI L., *L’attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti in campo IVA)*, in Riv. dir. trib., n. 1/1996, p. 634.

TRAVERSA E.-CECI E., *VAT Fraud and the Digital Economy within the European Union: Risks and Opportunities*, in *Value Added Tax and the Digital Economy. The 2015 EU Rules and Broader Issues*, p. 67.

TUNDO F., *Il dolo quale elemento determinante nella repressione alle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 968-973.

VERNA G., *Il dilemma nelle frodi carosello: lotta all'evasione o tutela dell'imprenditore onesto?*, in *Boll. Trib.*, n. 9/2015, p. 663 ss.

VERNA G., *Inesistenza di una presunzione relativa di colpevolezza per chi commercia con un evasore fiscale*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2020, p. 226-242.

VILLANI M., *Abuso del diritto*, 2017, Giappichelli, p. 1-27.

VILLANI M., *Il sistema IVA intra-UE nella proposta di riforma della Commissione Europea*, in *Rass. trib.*, n. 2/2018, p. 343 ss.

ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in *Corr. trib.*, n. 12/2010, p. 962-963.

Altra documentazione:

BANCA D'ITALIA, *Schemi rappresentativi di comportamenti anomali ai sensi dell'articolo 6, comma 7, lettera b), del D.lgs. N. 231/2007*, in *Relazione UIF del 20.11.2020*. Reperibile online: <https://uif.bancaditalia.it/normativa/norm-indicatori-anomalia/schemi-rappresentativi/index.html?dotcache=refresh>.

COMMISSIONE EUROPEA, *Guida allo sportello unico per l'IVA*, marzo 2021. Reperibile online: <https://www.assolombarda.it/servizi/fisco/documenti/guida-della-commissione-ue-allo-sportello-unico>.

CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, n. 24/2015. Reperibile online: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_IT.pdf.

CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Relazione: Scambio di informazioni fiscali nell'UE, fondamenta solide ma crepe nell'attuazione*, n. 3/2021. Reperibile online: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/tax-03-2021//it/>.

- CORTE DEI CONTI ITALIANA, *Relazione annuale 2020: rapporti finanziari con l'Unione europea e l'utilizzazione dei fondi europei*, p. 101. Reperibile online: <<https://www.corteconti.it/Download?id=9c18d7ec-5c75-47f3-a0fa-c34b51f18c18>>.
- EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE-GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION, Śmietanka, A., Bonch-Osmolovskiy, M., *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2020 final report*, Poniatowski, G.(editor), Publications Office, 2020. Reperibile online: <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1>>.
- MEF-DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Le operazioni soggettivamente inesistenti: giurisprudenza sui profili fiscali e dialogo tra Corti*, in *Rassegna giurisprudenziale ragionata delle Commissioni Tributarie*, n. 2/2021, p. 19. Reperibile online: <<https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/TAX-JUSTICE-DF-vol.-2.pdf>>.
- MEF, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021*, 23 settembre 2021. Reperibile online: <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_25_09_finale.pdf>.
- MINCUZZI A.-RUBINO G., *La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA*, in *Sole 24 Ore*, 6 maggio 2019. Reperibile online: <<https://www.ilsole24ore.com/art/la-grande-rapina-europa-scomparsi-1260-miliardi-iva-AB4A00sB>>.
- MULEO S., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, 20 settembre 2022. Reperibile online: <<https://www.giustiziainsieme.it/it/diritto-tributario/2451-le-nuove-regole-sulla-prova-nel-processo-tributario>>.
- PELLEGRINI A.-DE FRANCESCHIS P.-BENTIVOGLI C.-LAURENZA E., *Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere*, in *UIF Quaderni dell'antiriciclaggio di Banca d'Italia*, n. 15, dicembre 2020. Reperibile online: <<https://uif.bancaditalia.it/pubblicazioni/quaderni/2020/quaderno-15-2020/index.html>>.
- PROCIDA M., *Meno automatismi sulle "frodi carosello"*, in *Il Sole 24 Ore – Norme e tributi*, 19 marzo 2009, p. 34. Reperibile in banca dati de Il Sole 24 Ore.
- RICCARDI M.-ZOPPEI V.-ANDREATTA D.-BOSISIO A.-MUSAT G.-VILLANYI B., *Oltre le mafie imprenditrici, oltre l'Italia: una mappatura dei fattori di rischio di infiltrazione della criminalità organizzata nelle imprese in Europa*, in *Riv. di Studi e Ricerche sulla*

Criminalità Organizzata, 2019, n. 5, pp. 5-35. Reperibile *online*:
<<https://riviste.unimi.it/index.php/cross/article/view/5/pdf>>.

LEGGI, ATTI PARLAMENTARI E PRASSI

Artt. 11, 23, 41, 53, 117 Costituzione della Repubblica Italiana;

Artt. 1147, 1414, 1470, 1523, 2135, 2195, 2392, 2697, 2727 Codice civile;

Art. 43, R.D. 19 ottobre 1930, n. 1398 (Codice penale);

Artt. 1, 2, 2-*bis* 3, 6, 8, 10, 14, 15, 17, 19, 20, 21, 23, 25, 35, 60-*bis*, D.P.R. n. 633/1972;

Artt. 32, 37-*bis*, 99, D.P.R. n. 600/1973 (TUIR);

Art. 7, comma 6, D.P.R. n. 605/1973;

Art. 1, comma 1, lett. a), Dl. 29 dicembre 1983, n. 746;

Art. 109, comma 5, D.P.R. n. 917/ 1986;

Art. 7 comma 5-*bis*, D.lgs. n. 546/92;

Artt. 38, 41, 50-*bis* Dl. n. 331/1993;

Art. 14, comma 4-*bis*, L. n. 537/1993;

Artt. 5, 6 e 13, D.lgs. n. 471/1997;

DM 4 maggio 1999;

Artt. 1, 2, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 20, D.lgs. n. 74/2000;

Artt. 12, 10-*bis* L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente);

Art. 25-*quinqüesdecies*, D.lgs. n. 231/2001;

Art. 1, comma 381, L. 30 dicembre 2004 n. 311;

DM 22 dicembre 2005;

Art. 1, comma 9, Dl. 3 ottobre 2006 n. 262;

Art.1, comma 164, L. n. 244/2007;

Art. 10-*bis*, comma 131, L. 31 dicembre 2009, n. 196;

Art. 21, Dl. 31 maggio 2010, n. 78;

Artt. 2, 7, Dl. 13 maggio 2011, n. 70;

Art. 1, D.lgs. n. 128/2015;

D.lgs. 25 maggio 2021 n. 83.

Circolare dell’Agenzia Entrate del 13 dicembre 2007, n. 67/E;

Circolare dell’Agenzia Entrate del 3 agosto 2012, n. 32/E;

Circolare dell’Agenzia Entrate del 26 maggio 2016, n. 22/E;

Circolare dell’Agenzia Entrate del 7 maggio 2021, n. 4/E.

ATTI GIURIDICI DELL’UNIONE EUROPEA

Art. 4 n. 3 del Trattato istitutivo dell’Unione europea;

Direttiva del Consiglio della CEE dell’11 aprile 1967, n. 227/67 e n. 228/67;

Art. 17 Dir. 77/388/CEE del 17 maggio 1977;

Art. 2 Direttiva (UE) dell’11 maggio 2005 n. 2005/29;

Artt. 2, 9, 13, 13-*bis*, 14-*bis*, 167, 168, 203, 205, 199-*bis*, 199-*ter*, 401, 411, Direttiva (UE) 2006/112 (c.d. Direttiva IVA);

Artt. 7, 12, 13, 14, 15, 17, 22, 28, 29, Reg. (UE) n. 904/2010/UE;

Artt. 5, 9 direttiva (UE) n. 2011/16 (DAC 1);

Art. 267, par. 1, lettera a), TFUE;

Reg. (UE) 31 gennaio 2012, n. 79/2012;

Reg. (UE) 1939/2017;

Direttiva (UE) n. 2017/1371 (“direttiva PIF”);

Direttiva (UE) n. 2455/2017;

Reg. (UE) n. 2020/283;

Direttiva (UE) n. 2021/514 (DAC 7);

Direttiva (UE) n. 1159/2021;

Direttiva (UE) n. 890/2022.

COM (2008) 109 del 22 febbraio 2008;

COM (2011) n. 851 del 6 dicembre 2011;
COM (2016) n. 148 *final* del 7 aprile 2016;
COM (2017) n. 569 del 4 ottobre 2017;
COM (2018) n. 020, 021, 329;
COM (2021) n. 578 *final* del 20 settembre 2021.

FONTI GIURISPRUDENZIALI

Sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea

Corte Giust. Ce., 12 luglio 1988, cause riunite C-138 e 139/86;
Corte Giust. Ce., 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*, punto 20;
Corte Giust. Ce., 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33;
Corte Giust. Ce., 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32;
Corte Giust. Ce., 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*, punto 19;
Corte Giust. Ce., 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genus Holding*, punto 18;
Corte Giust. Ce., 11 maggio 2006, in cause C-354/03 C-355/03 e C-484/03, *Optigen*;
Corte Giust. Ce., 11 maggio 2006, in causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*;
Corte Giust. Ce., 6 luglio 2006, in cause C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*;
Corte Giust. Ce., 27 settembre 2007, in causa C-409/04, *Telos*;
Corte Giust. Ce., 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Collée*;
Corte Giust. Ce., 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*;
Corte Giust. Ce., 21 giugno 2012, cause C-80/11, C-142/11;
Corte Giust. Ce., del 28 febbraio 2013, causa C-563/11, *Forwards*;
Corte Giust. Ce., 22 ottobre 2015, causa C-277/14, *PPUH Stehcemp*.

Sentenze e ordinanze della Suprema Corte di Cassazione

Cass. Civ., sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374 in banca dati de Il Foro Italiano
Cass. Civ., sez. III, 5 giugno 2003, n. 8959 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22882 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. II, 28 maggio 2007, n. 12447 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21953 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1950 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. III, 13 aprile 2007, n. 8843 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V., 7 febbraio 2008, n. 2847 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2779 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V., 13 marzo 2009, n. 6124 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 19 gennaio 2010, n. 735 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 20 gennaio 2010, n. 867 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 10 giugno 2011, n. 12788 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V., 19 settembre 2012, n. 15741 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Pen., Sez. U., 12 settembre 2013, n. 37424 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Pen., Sez. III, 27 novembre 2013, n. 47110 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 18 giugno 2014, n. 13800 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 18 giugno 2014, n. 13806 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 29 aprile 2015, n. 8643 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 25 marzo 2016, n. 5984 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 13 dicembre 2017, n. 29873 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., ord. 13 febbraio 2018, n. 3474 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., ord. 30 maggio 2018, n. 13545 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 28 settembre 2018, n. 23511 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., sez. trib., 30 ottobre 2018, n. 27555-27566 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., ord. 15 luglio 2020, n. 15005 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., ord. 12 maggio 2021, n. 12489 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Pen., sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633 in banca dati DeJure

Cass. Civ., ord. 2 febbraio 2022, n. 3144 in banca dati de Il Foro Italiano

Cass. Civ., ord. 29 agosto 2022, n. 25474 in banca dati Il Sole 24 Ore

Cass. Civ., ord. 27 ottobre 2022, n. 31878 in banca dati Il Sole 24 Ore

Giurisprudenza di merito:

Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sent. 22 maggio 2006, n. 24;

Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sent. 3 giugno 2008, n. 36;

Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sent. 11 luglio 2017, n. 203;

Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, sent. 28 settembre 2017, n. 577.