



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
"M.FANNO"**

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

**CORSO DI LAUREA IN TRIENNALE IN ECONOMIA**

**PROVA FINALE**

**"IL PRINCIPIO DELLA NEUTRALITA' DELL'IVA"**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MAURO BEGHIN**

**LAUREANDO: CORO' GIORGIO**

**MATRICOLA N. 1160974**

**ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020**

## INDICE

INTRODUZIONE.....	3
1 PRINCIPIO DELLA NEUTRALITÀ DELL'IVA	
1.1 Presupposti applicativi IVA.....	6
1.2 Meccanismo applicativo IVA.....	7
1.3 Le tipologie di operazioni.....	10
1.4 Obblighi formali e sostanziali.....	12
2 FRODE IVA	
2.1 Lo schema base della frode IVA.....	15
2.2 Le frodi carosello.....	17
2.3 Le frode nei rapporti interni.....	18
2.4 Le frodi basate sull'istituto del deposito IVA.....	19
2.5 La frode basata sul regime del margine.....	20
3 FRODE IVA E DIRITTO ALLA DETRAZIONE	
3.1 Le operazioni inesistenti.....	22
3.2 La consapevolezza e gli effetti sul diritto alla detrazione.....	23
CONCLUSIONI.....	27
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	28

## **INTRODUZIONE**

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è la regina tra le imposte indirette nel nostro ordinamento determinando un impatto sul consumatore finale e un enorme contribuzione al gettito erariale. Nel Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze, 5 Marzo 2020, n. 40<sup>1</sup>, si evidenzia quali siano le voci che concorrono a formare il gettito fiscale (dati in milioni di euro). Nel 2018 il gettito fiscale ammonta a 463.775, di cui imposte indirette 216.004 e la contribuzione dell'IVA è di ben 133.577, determinando un impatto pari a circa il 28,80% sul gettito erariale e una contribuzione alle imposte indirette pari a circa il 61,84%. Nel 2019 il gettito fiscale ammonta a 471.622, di cui imposte indirette 219.338 e la contribuzione dell'IVA è di ben 136.883 determinando un impatto pari a circa il 29,02% sul gettito erariale e una contribuzione alle imposte indirette pari a circa il 62,40%, evincendo una variazione percentuale in aumento dell'IVA tra i due periodi 2018 e 2019 pari al 2,5%.

L'IVA è un'imposta sui consumi che grava su tutti coloro che acquistano beni o servizi per un proprio utilizzo personale o familiare, ovvero al fine di soddisfare un bisogno mediante l'utilità ceduta dal bene o servizio nell'atto di consumo, differentemente da quei soggetti che acquistano tali beni o servizi al fine di utilizzarli come fattori produttivi nell'esercizio dell'attività economica, i quali dovranno rimanere indenni dal peso del tributo. L'IVA si caratterizza nell'essere un'imposta plurifase e non cumulativa. E' un'imposta plurifase in quanto si applica per ogni scambio, ovvero lungo tutte le fasi della catena produttiva e distributiva, analogamente per quanto era previsto per l'IGE. La differenza più evidente tra le due imposte è relativa alla caratteristica dell'IVA di essere non cumulativa, ovvero l'Imposta sul Valore Aggiunto si applica solo sul valore aggiunto e incrementale, prodotto in ciascuna fase del processo. L'applicazione dell'imposta sul solo valore aggiunto si basa sul diritto alla detrazione e l'obbligo della rivalsa riconosciuto agli operatori economici, con l'obiettivo di garantirne la neutralità mediante il meccanismo di detrazione di imposta da imposta e potendo traslare sui consumatori finali l'onere del tributo.

L'IVA nasce come un'imposta europea e fu introdotta nel nostro ordinamento mediante il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in coordinamento con le indicazioni del Consiglio CEE contenute nelle direttive CEE n. 67/227 e n. 67/228 del 1967. Il D.P.R. 633/72 è tutt'oggi

---

<sup>1</sup> Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze, 5 Marzo 2020, n. 40. Disponibile su: <<http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/Entrate-Tributarie-nel-2019-gettito-di-471.6-miliardi-1.7/>>.

considerato il Testo Unico di riferimento in materia IVA e ebbe la diretta conseguenza di abrogare l'IGE. La disciplina IVA europea ha subito significative modificazioni intervenute mediante il susseguirsi di direttive, per tali motivi il legislatore comunitario ha riorganizzato la materia mediante la direttiva n. 2006/112/CE, al fine di conferire alla disciplina la maggior unitarietà possibile e è attualmente la direttiva che costituisce il testo di riferimento comunitario del tributo. La direttiva n. 2006/112/CE incorpora le caratteristiche previste dalle precedenti direttive in materia, evidenziando i tratti fondamentali dell'IVA, in cui all'art. 1 della suddetta direttiva, basato sulla prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, sancisce che: "Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente alla fase di imposizione".

Il peculiare meccanismo caratterizzante l'IVA è oggetto di abusi determinando una perdita di gettito fiscale, misurabile mediante il "VAT gap", ovvero la differenza tra l'imposta che dovrebbe essere versata e l'ammontare effettivamente pagato, ove la frode IVA è la componente più rilevante. Nello studio di M. Lamensch e E. Ceci (2018)<sup>2</sup> hanno riportato che nel 2017 la Commissione Europea stimò, per l'anno 2015, una perdita di IVA a livello europeo pari a 151,5 miliardi rappresentando il 12% del gettito IVA atteso. Inoltre la Corte dei Conti Europea ('ECA') individuò che la sola frode IVA carosello causò un mancato gettito annuo tra i 40 e 60 miliardi di euro. Nell'articolo "La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di Iva" di Mincuzzi A. e Rubino G. (2019)<sup>3</sup>, si può evincere che nel 2016 il mancato gettito si attesta a circa 34,8 miliardi in Italia e di 147,1 miliardi nell'intera Unione europea, ove il VAT gap dell'Italia è pari circa a 25,90%, superato solamente dalla Romania (35,88%) e dalla Grecia (29,22%). La causa principale si riscontra nuovamente nelle frodi carosello ove le cartiere scoperte dalla Guardia di Finanza da gennaio 2017 a maggio 2018 si attestano a 3188 in 17 mesi.

A seguito della breve disamina relativa alla struttura ed alla natura del tributo, il presente elaborato si pone l'obiettivo di esplicitare il principio della neutralità dell'IVA e la sua importanza per gli operatori economici, analizzando quali siano i presupposti per l'applicazione

---

<sup>2</sup> LAMENSCH, M. e CECCI, E. 2018. VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. Disponibile su: <<https://www.europarl.europa.eu>>.

<sup>3</sup> MINCUZZI A. e RUBINO G. 2019. La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di Iva. Ilsole24ore. Disponibile su: <<https://www.ilsole24ore.com/art/la-grande-rapina-europa-scomparsi-1260-miliardi-iva-AB4AOOsB>>.

dell'imposta, chi sia il contribuente di diritto e di fatto e comprendendo quali siano i cardini fondamentali su cui si basa il meccanismo applicativo IVA. Successivamente si passerà a descrivere le diverse tipologie di operazioni IVA e la loro relazione con i presupposti dell'imposta, quali siano gli obblighi formali e sostanziali che ricadono sui contribuenti di diritto chiamati all'applicazione dell'imposta e l'importanza della fattura come strumento giuridico-tecnico intorno al quale ruota il meccanismo applicativo dell'IVA. Infine verranno analizzate alcune patologie, ovvero le cosiddette frodi IVA, legate alla cartolarità del tributo su cui si basa il meccanismo applicativo IVA e il loro legame con le operazioni soggettivamente inesistenti.

## **1-PRINCIPIO DELLA NEUTRALITÀ DELL'IVA**

La disamina dei presupposti IVA è fondamentale per comprendere il meccanismo applicativo IVA e gli obblighi formali e sostanziali derivanti.

### **1.1 Presupposti applicativi IVA**

L'art. 1, D.P.R. 633/72 sancisce che l'imposta si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese e nell'esercizio di arti e professioni, mentre le importazioni sono soggette all'applicazione dell'imposta da chiunque effettuate. L'art. 1 esplica quali sono i presupposti IVA: il presupposto oggettivo, soggettivo e territoriale. Essi devono coesistere contemporaneamente per qualificare l'operazione come un'operazione imponibile ai fini IVA (con l'eccezione per le importazioni).

Il presupposto oggettivo è chiarito dagli artt. 2 e 3, D.P.R. 633/72, specificando rispettivamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. La cessione di beni consiste in un atto posto in essere per il trasferimento della proprietà o la costituzione o il trasferimento di ogni altro diritto reale di godimento e a titolo oneroso. Le due caratteristiche sono fondamentali per la comprensione delle operazioni rilevanti ai fini IVA. Nella situazione in cui l'atto non sia caratterizzato da entrambi gli elementi sopradescritti, non rientra nello spettro di applicazione dell'art. 2 e conseguentemente tale operazione difetta del presupposto oggettivo.

A fronte di tale nozione di cessione di beni, il legislatore ha assimilato alcune fattispecie che difettano di alcuni degli elementi sopradescritti. Esse sono indicate nell'art. 2, comma 2, e fra di loro rilevano le figure di vendita con riserva di proprietà e l'autoconsumo da parte dell'imprenditore o del professionista. Il legislatore, inoltre, ha escluso alcune fattispecie perfettamente riconducibili alla nozione di cessione di beni, tra cui rilevano la cessione di azienda o di rami d'azienda e cessione di valori postali.

Il presupposto oggettivo è composto dalla cessione di beni e prestazione di servizi, ove l'art. 3 prevede che: "costituiscono prestazioni di servizi verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". Tale articolo evidenzia le due caratteristiche fondamentali delle prestazioni di servizi, ovvero la dipendenza da obblighi di fare, di non fare e di permettere da qualunque ne sia la fonte e il titolo oneroso, in analogia a quanto previsto per la cessione di beni.

Il secondo requisito in presenza del quale un'operazione entra nello spettro dell'applicazione dell'IVA si basa sulle caratteristiche del soggetto che pone in essere tali operazioni, ovvero il presupposto soggettivo. Esso, descritto agli artt. 4 e 5, D.P.R. 633/72, individua i soggetti chiamati all'applicazione IVA e di conseguenza all'adempimento degli obblighi formali e sostanziali. L'art. 4 indica che per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi. La nozione di imprenditore commerciale nella disciplina IVA ricomprende la nozione della medesima figura descritta in ambito di imposte dirette, con l'eccezione che nell'ambito IVA avviene l'inclusione degli imprenditori agricoli. L'esercizio di arti e professioni indicato dall'art. 1 è espresso dall'art. 5 delineando che si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche oppure da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica composte da persone fisiche. Tale articolo evidenzia due requisiti caratterizzanti ovvero il requisito oggettivo relativo allo svolgimento di un'attività avente le caratteristiche di lavoro autonomo e quello soggettivo relativo ai soggetti imputabili, ovvero persone fisiche, società semplici e associazioni professionali.

Infine, il terzo presupposto indicato nell'art. 1 è quello territoriale, definito nell'art. 7, D.P.R. 633/72, indicando, in termini generali, che le operazioni per essere rilevanti ai fini IVA devono avvenire nel territorio dello Stato. Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili o beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio italiano, mentre le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il prestatore ha il domicilio o residenza in Italia. Gli articoli da art. 7-bis a 7-septies, D.P.R. 633/72, prevedono un insieme di eccezioni che arricchiscono le regole generali relative al presupposto della territorialità.

## 1.2 Meccanismo applicativo IVA

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta indiretta, il cui indicatore di forza economica non è la ricchezza nel momento in cui essa è generata ma nel momento in cui essa è trasferita, spesa o utilizzata. Tale imposta incide sul consumatore finale a causa della manifestazione della propria forza economica, che avviene mediante le spese personali, ovvero l'acquisto di beni e/o servizi per il soddisfacimento di bisogni legati alla sfera personale o familiare e non per lo svolgimento di un'attività economica. Il consumatore finale è di conseguenza il soggetto

passivo su cui grava l'onere tributario, ovvero il contribuente di fatto o inciso, anche se esso non è coinvolto in alcuna relazione con l'Amministrazione Finanziaria.

L'applicazione dell'IVA si concretizza nel meccanismo particolare che prevede il coinvolgimento degli operatori economici, i quali svolgono attività di produzione di beni e/o servizi o la loro commercializzazione e sono coinvolti nelle relazioni con l'Amministrazione Finanziaria, ma non sono gravati del carico tributario, che ricade sul consumatore finale. Gli operatori economici che operano lungo la filiera economica sono i cosiddetti contribuenti di diritto, ovvero coloro che non manifestano la capacità contributiva utile ai fini IVA e per tali motivi essi non devono rimanere incisi. La neutralità non è garantita mediante la totale esclusione di tali soggetti dall'applicazione dell'imposta ma avviene mediante il peculiare meccanismo di detrazione di imposta da imposta, ove Beghin (2018, pag. 728)<sup>4</sup> esplicita che l'imposta si traduce "in una sorta di partita di giro". I contribuenti di diritto, ovvero coloro i quali chiamati all'applicazione dell'imposta, sostengono dei costi amministrativi, le cosiddette compliance, che non sono relativi al carico tributario che rimane in capo al consumatore finale, ma sono relativi all'adempimento degli obblighi formali e sostanziali.

Il principio della neutralità dell'IVA si basa su due cardini fondamentali, il diritto alla detrazione e l'obbligo della rivalsa, aventi l'obiettivo di traslare il carico tributario lasciando indenni gli operatori economici e incidendo definitivamente il consumatore finale.

L'operatore economico, nel momento dell'esecuzione delle operazioni attive, si qualifica come cedente o prestatore nei confronti della controparte, e come debitore nei confronti dell'Erario relativamente all'imposta dovuta, a causa delle operazioni imponibili poste in essere. L'art. 18 D.P.R. 633/72 stabilisce che il soggetto che effettua le operazioni imponibili (imprenditore commerciale/professionista) deve addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa al cessionario o al committente. In questo modo viene traslato il carico tributario verso valle, addebitando l'imposta ai clienti mediante l'applicazione dell'aliquota IVA di riferimento. L'istituto della rivalsa è estremamente importante per il funzionamento del meccanismo applicativo IVA, tale per cui il legislatore ha previsto che l'imposta sia addebitata a titolo di rivalsa, ove l'obbligo è di fonte giuridica, sormontando la volontà del creditore e l'accordo tra le parti. L'art. 18, comma 4, D.P.R. 633/72 indica che ogni patto contrario sia nullo.

---

<sup>4</sup> BEGHIN MAURO, 2018. Diritto Tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche. Quarta edizione. CEDAM.



Per l'operatore economico che pone in essere operazioni imponibili passive, qualificandosi come commissionario o cessionario nei confronti della controparte, sorge il diritto alla detrazione. L'art. 19 D.P.R. 633/72 descrive il diritto alla detrazione indicando che dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate è detraibile l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo, o a lui addebitata a titolo di rivalsa per le operazioni imponibili passive e in relazione alle importazioni, al fine di determinare l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17 D.P.R. 633/72. In altre parole l'articolo 18 ha l'obiettivo di garantire all'operatore economico la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti, quindi applicata in rivalsa dai fornitori a monte, dall'imposta addebitata ai clienti. Il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta diviene esigibile sull'operazione ma può essere esercitato entro la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo.

Tale meccanismo della detrazione dell'imposta da imposta, descritto dall'art. 17 basato su due elementi fondamentali per l'applicazione dell'IVA, ovvero la rivalsa disciplinata dall'art. 18, D.P.R. 633/72, e la detrazione, disciplinata dall'art. 19, D.P.R. 633/72, ha la funzione di garantire la neutralità dell'imposta nei confronti di imprenditori, artisti e professionisti, al fine di incidere sui consumatori finali traslando su di essi l'onere economico del tributo.

La detrazione presenta tendenzialmente, al fine di evitare che il soggetto venga colpito negativamente da essa (c.d. neutralità), tre caratteristiche: integralità, immediatezza e globalità. Per integralità s'intende il fatto che l'importo della detrazione vada a colpire l'intero ammontare dell'imposta. Il principio dell'immediatezza indica che essa può essere esercitata nel momento stesso in cui l'operazione si considera conclusa. La globalità, infine, sancisce che la detrazione può essere esercitata per ogni operazione passiva che sia suscettibile dell'applicazione dell'IVA.

Il diritto alla detrazione è riconosciuto agli operatori economici, determinandone l'indennità, mentre non è riconosciuto ai consumatori finali incidendoli definitivamente. L'art. 17, D.P.R. 633/72, permette di chiarire che l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19. La liquidazione dell'imposta e il versamento dell'imposta dovuta all'Erario avviene periodicamente, ovvero mensilmente o trimestralmente, in base al volume d'affari del contribuente.

L'art. 19 pone un limite relativo all'esercizio del diritto alla detrazione, ovvero la cosiddetta inerenza. L'inerenza esprime il concetto di esistenza di una relazione tra i beni e i servizi importati o acquistati e l'esercizio dell'impresa, arte o professione. L'inerenza si pone come

limite per il diritto alla detrazione condizionandolo unicamente alla sussistenza di una relazione tra l'operazione d'acquisto e lo svolgimento dell'attività d'impresa, senza soffermarsi sulla congruità quantitativa del costo sostenuto. Tale relazione tra operazione imponibile passiva ed esercizio dell'attività economica deve essere valutata caso per caso, a causa della mancanza di un criterio che distingue se un acquisto sia inerente o meno in senso assoluto e tali valutazioni devono avvenire considerando le caratteristiche dell'attività svolta dall'operatore in concreto. A tal proposito la Corte di Cassazione con l'ordinanza [n. 28692, del 2019](#)<sup>5</sup> ha sottolineato che “l'inerenza deve essere valutata secondo un giudizio di carattere qualitativo, e non quantitativo, correlato all'attività di impresa, con la conseguenza che, in tema di IVA, la stessa non può essere esclusa solo in virtù di un giudizio sulla congruità del costo che non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità della operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale”.

Vi sono alcune situazioni in cui la neutralità viene a mancare ed il tributo si trasforma in un componente negativo di reddito, ove Beghin (2018, pag. 729) esprime a tal proposito che: “La neutralità sia soltanto tendenziale, non già assoluta”. Tali situazioni di mancata neutralità e quindi incisione del contribuente di diritto, si esplicano nei casi di indetraibilità parziale o totale e relativamente alle operazioni esenti. La legge prevede l'indetraibilità dell'imposta in connessione alle fattispecie aventi per oggetto beni o servizi che possono essere utilizzati in modo promiscuo. L'utilizzo promiscuo fa riferimento all'inerenza all'attività, ovvero all'utilizzo di tale bene in parte inerente allo svolgimento delle attività economiche e in parte non inerente, ovvero l'utilizzo di tali acquisti a fini privati e per tali motivi la legge prevede conseguentemente l'indetraibilità parziale o totale dell'imposta assolta a monte, concorrendo a incrementare i componenti negativi di reddito.

### 1.3 Le tipologie di operazioni

Il principio della neutralità dell'IVA e più specificatamente il diritto alla detrazione sono strettamente connessi con la tipologia di operazioni poste in essere dall'operatore economico.

Le operazioni rilevanti ai fini IVA sono definite come operazioni imponibili e sono le prestazioni di servizi e cessioni di beni, effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, nel territorio dello Stato e le importazioni da chiunque siano effettuate.

---

<sup>5</sup> Corte di Cassazione, 7 novembre 2019, Ordinanza n. 28692.

Le operazioni imponibili non sono l'unica tipologia di operazione prevista dalla disciplina IVA, infatti vi sono operazioni che rimangono rilevanti nella prospettiva generale per l'applicazione dell'imposta ma non è previsto l'addebito dell'imposta, ovvero l'obbligo di rivalsa. Tali operazioni sono tipicamente le esportazioni e le cessioni intracomunitarie, per le quali non è prevista l'addebito IVA in fattura a causa dell'immissione al consumo dei beni in un territorio diverso dal territorio italiano e quindi il consumo sarà soggetto a imposizione tributaria in un territorio diverso, facendo venir meno il presupposto territoriale dell'operazione. Le operazioni descritte sono classificate come non imponibili IVA, le quali seppur non è previsto l'esercizio della rivalsa e quindi l'addebito dell'imposta, comunque fanno sorgere gli obblighi formali e sostanziali, che spaziano dall'emissione della fattura, alla sua annotazione nell'apposito registro. Le operazioni non imponibili IVA non prevedono l'esercizio della rivalsa anche se lasciano indenne il diritto alla detrazione dell'imposta pagata con riferimento alle operazioni passive, al fine di garantire la neutralità dell'imposta per l'operatore economico, il quale potrà chiedere il rimborso dell'IVA addebitata dai fornitori. Nella situazione in cui l'operatore economico effettui solamente operazioni esenti e sia gravato da un costante avvio di pratiche di rimborso, cioè il caso del cosiddetto esportatore abituale, può richiedere il regime di non imponibilità IVA, al fine di poter acquistare senza l'addebito IVA in fattura da parte dei fornitori. Il soggetto che richiede il regime di non imponibilità IVA deve essere in possesso dei necessari requisiti previsti dall'art. 1, del DL. 29 dicembre 1983, n.746, oltre cui è tenuto al rilascio al proprio fornitore della dichiarazione d'intento preventivamente annotata su un apposito registro o su un'apposita sezione dei registri fatture emesse o corrispettivi, alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione d'intento e alla consegna al fornitore della ricevuta di presentazione della trasmissione telematica. Il fornitore non dovrà esercitare la rivalsa nei confronti dell'esportatore abituale, realizzando un'operazione non imponibile IVA seppur tale operazione è un'operazione interna, avvenuta all'interno del territorio dello Stato.

Vi sono poi le operazioni esenti IVA le quali riguardano talune situazioni in cui il legislatore ha previsto di lasciare indenne il contribuente di fatto, ovvero il consumatore finale, determinando il sostenimento dell'onere tributario in capo al contribuente di diritto a causa della totale limitazione del principio della neutralità. L'esenzione ha l'obiettivo di assolvere l'esigenza di agevolare il consumatore finale nell'acquisto di beni o servizi che sono ritenuti di primario interesse e quindi in virtù di ragioni sociali. Tali operazioni sono classificate come operazioni esenti, indicate all'art. 10, D.P.R. 633/72, caratterizzate dalla limitazione sia del diritto alla detrazione e sia dell'esercizio della rivalsa. La limitazione relativa all'esercizio della

rivalsa, analogamente a quanto indicato per le operazioni non imponibili IVA, determina il mancato addebito IVA con la diretta conseguenza dell'incapacità di traslare l'onere tributario a valle, mentre la limitazione del diritto alla detrazione dell'imposta, si esplica nel mancato riconoscimento della detrazione dell'imposta addebitata sugli acquisti per i soggetti che hanno posto in essere tali operazioni esenti e ciò differisce da quanto è previsto per le operazioni non imponibili.

In tal caso l'IVA addebitata in fattura da parte dei fornitori sarà indetraibile e agisce come un componente negativo di reddito, determinando un incremento dei costi operativi sostenuti per l'esercizio delle sue attività. L'onere tributario grava sul soggetto chiamato all'applicazione dell'imposta, a causa della compressione del principio della neutralità dovuta dalle limitazioni del meccanismo detrazione-rivalsa, causando non poche alterazioni nel meccanismo concorrenziale del mercato, tra le quali la cosiddetta traslazione occulta. La traslazione occulta si manifesta nella maggiorazione del prezzo, da parte del cedente, al fine di poter traslare economicamente l'onere tributario a valle, nei confronti del consumatore finale e tale maggiorazione del prezzo non è formale come avviene per la traslazione legale, a causa delle limitazioni sopradescritte.

Infine vi sono operazioni che non rientrano nel campo di applicazione IVA e sono classificate come operazioni escluse e sono espressamente individuate dal legislatore nell'art. 15 D.P.R. 633/72. Tali operazioni sono caratterizzate dal difetto di un presupposto (soggettivo, oggettivo, territoriale) previsto per l'immissione nello spettro dell'applicazione IVA e di conseguenza sono sottratte dagli obblighi formali e sostanziali previsti dalla legge, oltre cui non concorrono a formare il volume d'affari.

#### 1.4 Obblighi formali e sostanziali

Il meccanismo applicativo IVA si caratterizza per una serie di obblighi formali e sostanziali, al fine di poter garantire la neutralità dell'imposta per gli operatori economici e poter essere sostenuta dai consumatori finali.

In primis i soggetti tenuti all'applicazione dell'IVA devono dotarsi del codice identificativo ovvero la partita IVA e nella situazione in cui tali soggetti effettuino operazioni intracomunitarie, cioè tra soggetti residenti negli Stati membri UE, devono essere inclusi negli archivi V.I.E.S. (VAT information exchange system). La partita IVA è rilasciata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate ed è necessaria per lo svolgimento di operazioni rilevanti ai fini IVA, potendo identificare il soggetto economico a causa dell'indicazione in fattura. La fattura è il

documento essenziale per l'applicazione dell'imposta e il suo contenuto è disciplinato dall'art. 21, D.P.R. 633/72, individuando tutti gli elementi che devono esservi riportati. Tra gli elementi indicati nel sopracitato articolo, la base imponibile, l'aliquota IVA e l'imposta addebitata in rivalsa sono gli elementi più rilevanti. La determinazione dell'imposta, avviene mediante l'applicazione dell'aliquota d'imposta alla base imponibile.

Il sistema di aliquote attualmente vigente prevede l'aliquota ordinaria fissata nella misura del 22%, l'aliquota agevolata del 10% mentre sui beni di prima necessità si applica il 4%, ai sensi dell'art. 16 D.P.R. 633/72. "Il meccanismo applicativo dell'IVA è fortemente declinato sul fronte della cartolarità" Beghin (2018, pag. 730, nota n. 5). Il soggetto che ceda i beni o che presti servizi nell'esercizio di un'attività economica imprenditoriale, di arti o professioni, addebita l'imposta ai suoi clienti mediante lo strumento giuridico-tecnico della fattura esercitando la rivalsa e analogamente tale soggetto può detrarre l'imposta addebitata sugli acquisti a causa dell'emissione a monte della fattura. L'imposta addebitata in fattura è distinta dalla base imponibile al fine di soddisfare il bisogno conoscitivo relativo all'imposta addebitata in rivalsa al cliente e l'imposta dovuta nelle operazione di acquisto, al fine di procedere all'annotazione nei appositi registri IVA e in sede di liquidazione determinare l'eventuale imposta da versare all'Erario.

La fattura non è l'unico strumento tecnico-giuridico, infatti l'art. 22, D.P.R. 633/72, prevede l'emissione di un documento sostitutivo quale documento commerciale. Il Dlgs. 5 agosto 2015, n. 127, eliminò l'obbligo dell'emissione dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale prevedendo l'obbligatorietà dell'emissione del documento commerciale mediante l'utilizzo dei registratori telematici. L'art. 2, comma 1, Dlgs. 127/15, fu modificato dall'art. 17, comma 1, Dl. 23 ottobre 2018, n. 119, il quale stabilisce che i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'art. 22, D.P.R. 633/72, memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione previsti dall'articolo 24 D.P.R. 633/72. Il documento commerciale è emesso generalmente dai soggetti che svolgono le attività commerciali al minuto, cioè i dettaglianti, i quali si rivolgono direttamente al consumatore finale. Esso è il contribuente di fatto, al quale non è riconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata dal cedente, dovendo sostenere l'imposta assieme al prezzo del bene e/o servizio acquistato.

Il momento in cui l'operazione deve essere considerata effettuata è rilevante al fine di comprendere il momento in cui sorge l'obbligo dell'emissione della fattura o del documento

commerciale. A tal proposito l'articolo 6, comma 1, D.P.R.633/72 stabilisce che le cessioni di beni immobili si considerano effettuate nel momento della stipulazione dell'atto e le cessioni di beni mobili si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione, mentre al comma 3 indica che "le prestazioni si considerano effettuate nell'atto del pagamento del corrispettivo". Nella fattispecie in cui le cessioni producono in un secondo momento gli effetti traslativi o costitutivi, tali cessioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione se riguardano beni mobili.

L'ulteriore obbligo formale gravante sui soggetti passivi consiste nella registrazione. Gli appositi registri IVA ove annotare la documentazione sono indicati negli artt. 23, 24, 25, D.P.R. 633/72, ovvero registro vendite, registro dei corrispettivi e registro degli acquisti, al fine di determinare il coordinamento tra l'obbligo di rivalsa e il diritto di detrazione, fulcro della neutralità dell'imposta.

La fattura è lo strumento giuridico-tecnico con il quale il cedente trasferisce l'onere tributario sul cessionario mediante l'esercizio della rivalsa, e di conseguenza, in casi in cui la fattura non sia emessa, non può essere esercitata la rivalsa. La mancata emissione della fattura, o di altro documento commerciale sostitutivo, determina l'occultamento di un'operazione rilevante ai fini IVA all'Erario, causando un danno al gettito erariale che si manifesta sia in relazione alle imposte dirette, sia relativamente alle imposte indirette. Le conseguenze della mancata formalizzazione dell'operazione, a causa dell'assenza del documento commerciale anche se tale operazione si è concretamente effettuata nella realtà, determina l'impossibilità dell'annotazione negli appositi registri IVA di tale operazione, producendo di conseguenza un effetto distorsivo sulla liquidazione IVA e analogamente sul versamento dell'imposta dovuta. Inoltre, poiché tale operazione non è documentata, non entra nell'impianto contabile del soggetto che l'ha effettuata determinando, oltretutto, un effetto distorsivo sulle imposte dirette.

Per tali motivi, tra gli obblighi formali e sostanziali, si evince l'importanza dell'emissione delle fatture e della loro annotazione negli appositi registri IVA, al fine di determinare la neutralità dell'imposta in sede di liquidazione IVA.

## 2-FRODE IVA

Le frodi sono una patologia che affligge il principio della neutralità dell'IVA. Il meccanismo fraudolento si basa sulla rottura del nesso tra l'imposta a debito, che non sarà versata all'Erario, e l'imposta a credito che sarà detratta. La pericolosità della frode IVA è dovuta in primis al danno inflitto all'Erario e in secundis all'effetto distorsivo che affligge il meccanismo concorrenziale caratterizzante i mercati.

### 2.1 Lo schema base della frode IVA

La fattispecie più semplice e tradizionale della frode IVA è caratterizzata dalla partecipazione di tre soggetti e si basa sull'operazione non imponibile IVA ovvero la cessione intracomunitaria. Il primo soggetto è il fornitore comunitario, per esempio residente in Germania, che effettua una cessione intracomunitaria di beni nei confronti di un operatore economico residente all'interno dell'Unione Europea ma non nel medesimo territorio nazionale. L'operazione posta in essere si qualifica come un'operazione non imponibile IVA in ragione della natura intracomunitaria dell'operazione stessa, implicando che il fornitore non addebita l'IVA a titolo di rivalsa nei confronti del secondo soggetto. Il secondo soggetto è la cartiera o missing trader, la quale è residente in un territorio diverso dal fornitore intracomunitario e a fini di esemplificazione si suppone che sia residente nel territorio italiano. La cartiera<sup>6</sup> acquista dal fornitore comunitario e successivamente effettua la cessione di tali beni nei confronti del terzo soggetto ovvero l'operatore nazionale, il quale è residente nel medesimo territorio della cartiera. L'operazione posta in essere dalla cartiera è un'operazione interna, rientrando nel campo dell'applicazione ai fini IVA, determinando il sorgere di tutti gli obblighi formali e sostanziali, tra cui l'addebito dell'imposta a titolo di rivalsa. La cessione avviene nei confronti del terzo soggetto ovvero l'operatore nazionale, il quale nell'esercizio dell'attività economica cede i beni ai consumatori finali. L'operatore nazionale esercita il diritto alla detrazione sull'IVA applicata sull'operazione passiva e addebita l'imposta a titolo di rivalsa nei confronti dei clienti, in coerenza con il principio della neutralità dell'imposta.

Il fulcro del meccanismo fraudolento risiede nel ruolo svolto dalla cartiera. Essa è generalmente un imprenditore nullatenente oppure una società retta da prestanome, interposta dall'operatore nazionale. Essa ha l'obiettivo di acquistare i beni dal fornitore intracomunitario, esercitando il diritto alla detrazione, e successivamente effettuare la cessione dei beni nei confronti

---

<sup>6</sup> La "cartiera" è un soggetto fittizio che esiste solamente nella fattura, risultando come parte contraente "sulla carta". Tale soggetto è denominato anche come missing trader e società fantasma.

dell'operatore nazionale, addebitando l'imposta in rivalsa, incassando l'imposta pagata dall'operatore nazionale, ma non versandola all'Erario e infine tale soggetto scompare, da qui il nome di missing trader o società fantasma. L'operatore nazionale è denominato broker a causa della tessitura del meccanismo fraudolento, che si manifesta nella interposizione della cartiera nella filiera commerciale e più specificatamente nei rapporti tra fornitore intracomunitario e broker. Lo scopo del meccanismo fraudolento è di permettere agli attori della frode di poter ottenere un vantaggio fraudolento e illecito che si manifesta nell'effetto diretto e indiretto.

Tale meccanismo può produrre un effetto diretto, ovvero relativo all'imposta incamerata, non versata dal missing trader e la suddivisione della suddetta imposta tra gli attori della frode determinando un guadagno illecito. L'effetto indiretto è relativo al prezzo di vendita applicato dal broker nei confronti dei consumatori finali, il quale risulta più basso rispetto ad una situazione fisiologica, determinando una distorsione del meccanismo concorrenziale del mercato ove opera il broker.

Il seguente esempio esplica il funzionamento della frode ponendo l'accento sull'effetto indiretto: nella situazione fisiologica l'impresa (C) acquista i beni dall'operatore intracomunitario (A), conseguentemente cede normalmente i beni ai consumatori finali ad un prezzo di mercato pari a 100. Nella situazione patologica il meccanismo fraudolento inizia dall'operatore intracomunitario (A) che effettua la cessione dei beni nei confronti della cartiera nazionale (B), ponendo in essere un'operazione intracomunitaria e di conseguenza l'operatore intracomunitario (A) non applica l'IVA in rivalsa. La cartiera (B) è interposta dal broker (C), allo scopo di acquistare da (A) e successivamente effettuare la cessioni dei suddetti beni nei confronti del broker (C), applicando l'imposta in rivalsa, incassandola, non versandola all'Erario e successivamente scomparendo. Il prezzo richiesto dal cedente (B) e corrisposto dal cessionario (C), può essere uguale, oppure con un leggero margine, ma anche inferiore al prezzo sostenuto nel momento d'acquisto con l'operatore intracomunitario (A), a causa della consapevolezza di ottenere un illecito guadagno derivante dall'incasso dell'imposta non versata. Il meccanismo si conclude nella situazione in cui il broker (C) detrae l'imposta sull'operazione passiva e successivamente effettua la cessione dei beni nei confronti dei consumatori finali operando un prezzo estremamente vantaggioso, per esempio pari a 90. L'effetto indiretto si concretizza nella distorsione del meccanismo concorrenziale del mercato, il quale si esplica nel differenziale di prezzo applicato nella situazione patologica, ove (A) cede i beni ai clienti applicando un prezzo pari a 90, rispetto alla situazione fisiologica, ove il



medesimo operatore nazionale (A) cede i beni ai medesimi clienti applicando un prezzo pari a 100.

## 2.2 Le frodi carosello

Il meccanismo fraudolento tradizionale può essere ulteriormente aggravato mediante l'introduzione di ulteriori operatori effettivi, quali i buffers e le conduit company, che operano nella filiera commerciale, a valle del missing trader. I buffers o filtro o cuscinetto sono società effettive e reali, le quali adempiono agli obblighi formali e sostanziali, collocandosi a valle della cartiera a loro saputa o insaputa. L'incremento del numero degli operatori e delle operazioni poste in essere risponde all'esigenza di rendere più difficile e complesso il processo di intercettazione e decodificazione della trama fraudolenta. Le conduit company si inseriscono nel meccanismo più complesso e pericoloso, caratterizzante le cosiddette frodi IVA carosello.

Le conclusioni dell'Avvocato generale Damaso Ruiz-Jarabo Colomer (2006)<sup>7</sup> indentificano il meccanismo delle frodi carosello che si configura nella situazione in cui il broker non si limita a cedere i beni ai consumatori finali nel territorio in cui è residente, ma effettua la cessione nei confronti della conduit company, la quale è un operatore comunitario e conseguentemente l'operazione si qualifica come un'operazione non imponibile IVA. Nelle trame più complesse, il broker effettua la cessione dei beni nei confronti della conduit company mediante una pluralità di buffers che si collocano in una posizione mediana tra i due attori, al fine di rendere estremamente difficile l'intercettazione del meccanismo. La conduit company, a sua volta, effettua la cessione dei beni nei confronti di un'altra cartiera nazionale, la quale può cedere i beni ai consumatori finali oppure ad un'ulteriore conduit company, determinando l'inizio di un'ulteriore circuito illecito. Il termine carosello è utilizzato, a fini evocativi, per accentuare la peculiare caratteristica di tali circuiti fraudolenti, in cui i beni continuano a circolare prima che essi giungano ai consumatori finali.

Il meccanismo della frode IVA carosello è stato oggetto di una classificazione. Secondo Mancazzo e Stridi (2010)<sup>8</sup> tale meccanismo può essere chiuso o aperto. Il meccanismo di frode carosello chiuso si caratterizza dalla fattispecie in cui “la merce ritorna alla società che per prima ha iniziato il giro fittizio di fatture”, mentre i caroselli aperti si caratterizzano dal differente destinatario della merce. I caroselli aperti si distinguono a loro volta in semplici e

---

<sup>7</sup> Le conclusioni dell'Avvocato generale Damaso Ruiz-Jarabo Colomer, 14 Marzo 2006, Cause riunite C-439/04 e C-440/04.

<sup>8</sup> MANCAZZO, A. e STRIDI, L., 2010. Frodi «carosello» e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti. *Il fisco*, 1, 1335.

complessi: nei primi, la merce è destinata ad altro operatore del paese di partenza, nei secondi, “la merce, prima di arrivare alla grande distribuzione, subisce vortici di fatturazioni transnazionali finalizzati a truffare l'Iva comunitaria anche più volte e in vari Stati; lo scopo è di prelevare dalle casse dello Stato un importo corrispondente all'Iva esposta in fattura”.

### 2.3 Le frode nei rapporti interni

Il meccanismo fraudolento caratterizzato dall'interposizione di un soggetto fittizio avente l'obiettivo di applicare in rivalsa l'imposta al cessionario e non versandola, ove il cessionario detrae la suddetta imposta, si può realizzare non solo nei rapporti intracomunitari ma anche nei rapporti interni mediante l'utilizzo della figura dell'esportatore abituale.

Nella situazione in cui gli operatori economici pongono in essere le operazioni imponibili IVA, lo stratagemma per realizzare il meccanismo fraudolento è di usufruire della figura dell'esportatore abituale da parte del cessionario. Tale figura è disciplinata dall'art. 1, Dl. 29 dicembre 1983, n.746, rispondendo all'esigenza di non applicare l'imposta in rivalsa nei confronti del cessionario per le operazioni imponibili passive, mediante l'invio della dichiarazione di intento al cedente.

La fattispecie fraudolenta si caratterizza nella situazione in cui la cartiera assume la qualifica di esportatore abituale, inviando le dichiarazioni d'intento false e ottenendo la possibilità di acquistare i beni senza l'addebito dell'imposta da parte del cedente, ovvero il fornitore nazionale. Il missing trader successivamente cede i beni esercitando la rivalsa nei confronti del cessionario, incassando l'imposta ma non versandola e il cessionario effettua la detrazione, determinando il meccanismo della frode. Le condizioni per porre in essere il meccanismo fraudolento appena descritto non sono del tutto coincidenti con il meccanismo descritto nell'ambito comunitario a causa del legame con la figura dell'esportatore abituale e dei relativi vincoli gravanti sulla cartiera per ottenere tale qualifica. Uno dei vincoli più evidenti è determinato dall'art.1, comma 1, D.L. 746/83, il quale evidenzia che l'operatore economico che desiderasse ottenere la qualifica di esportatore abituale deve risultare attivo operativamente da almeno un anno, effettuando cessioni all'esportazione per un ammontare dei corrispettivi superiore al 10% del volume d'affari. In altre parole, la cartiera deve risultare operativa da più di un anno per ottenere la qualifica di esportatore abituale e tale situazione è verificabile mediante l'accesso agli archivi V.I.E.S. valutando la data d'inizio attività. Tale situazione contrasta con la figura della cartiera, la cui vita utile è molto breve, a causa dell'obiettivo primario di porre in essere il meccanismo fraudolento e successivamente scomparire.

## 2.4 Le frodi basate sull'istituto del deposito IVA

La trama fraudolenta non si incentra solamente sulle operazioni intracomunitarie, infatti può riguardare le importazioni di beni da Paesi extra-UE, ove la realizzazione del meccanismo fraudolento avviene mediante il ricorso all'istituto del deposito IVA.

L'istituto del deposito IVA è disciplinato dall'art. 50-bis, Dl. 30 agosto 1993, n.311, indicando che i depositi IVA sono speciali depositi fiscali, cioè spazi fisici situati all'interno del territorio italiano, per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi. La conseguenza principale dell'utilizzo di tali depositi risiede nell'immissione dei beni in un regime sospensivo d'imposta che dura fino all'estrazione dei suddetti beni. Il deposito IVA può essere utilizzato non solo per le operazioni comunitarie o nazionali, bensì l'art. 50-bis, comma 4, evidenzia che sono effettuate senza il pagamento dell'imposta anche "le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA".

Il meccanismo fraudolento, delucidato da A. Giovanardi (2015)<sup>9</sup>, si concretizza nella situazione in cui la cartiera utilizza l'istituto del deposito IVA, introducendo i beni sdoganati in tal deposito determinando il non pagamento dell'imposta in dogana e conseguentemente ottenendo il risultato del differimento del momento di imposizione. La cartiera successivamente estrae i beni dal deposito IVA, immettendoli sul territorio nazionale in libera pratica con l'obbligo di pagare l'imposta. Il pagamento dell'imposta avviene mediante il meccanismo del reverse charge, ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. 633/72, ovvero mediante l'emissione della fattura, in cui si indica l'ammontare imponibile del bene estratto, la relativa imposta e prevedendo l'annotazione della fattura sia nel registro delle vendite, sia nel registro degli acquisti, determinando la sottrazione all'obbligo del versamento dell'imposta. Il meccanismo fraudolento si conclude con la cessione di tali beni ad un operatore nazionale, applicando l'imposta sul corrispettivo e non versando l'IVA incassata all'Erario, mentre il cessionario esercita l'obbligo di detrazione.

Nel 2011 sono intervenute delle modifiche normative al fine di arginare il meccanismo fraudolento. In primis a seguito dell'art. 7, Dl. 13 marzo 2011, n. 70, che ha modificato l'art. 50-bis, comma 4, Dl. 311/93, ove le operazioni di immissione dei beni in libera pratica destinati al deposito IVA sono effettuati senza il pagamento dell'imposta, previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta. In secundis, l'art. 2, comma 36, Dl. 13 agosto 2011, n. 138,

---

<sup>9</sup> ANDREA GIOVANARDI, 2015. *Le frodi IVA: Profili ricostruttivi. Vat frauds identifying main aspects*. Ristampa Emendata. G. Giappichelli Editore.

ha modificato l'art. 50-bis, comma 6, Dl. 311/93 determinando che il soggetto passivo, per estrarre i beni dal deposito IVA, dovrà dimostrare di essere iscritto alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura da almeno un anno, dimostrando un'effettiva operatività e attestando la regolarità dei versamenti IVA. A seguito di tali cambiamenti la frode IVA basata sull'istituto del deposito IVA è stata resa inconveniente, a causa dell'incompatibilità con la figura della cartiera.

### 2.5 La frode basata sul regime del margine

Il regime del margine è un regime speciale di applicazione dell'IVA disciplinato dagli articoli 36 e seguenti del Dl. 23 febbraio 1995, n.41. Tale regime si applica nella situazione in cui l'operatore economico acquista i beni usati da soggetti privati e successivamente effettua la cessione di tali beni nei confronti dei consumatori finali. Per beni usati s'intendono i beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, mentre per soggetti privati s'intendono tutti i soggetti che nella stipulazione dell'atto della cessione non esercitano la rivalsa nei confronti dell'operatore economico.

Il regime del margine prevede l'applicazione dell'imposta non sull'intero prezzo ma solamente sul margine di vendita, ovvero la differenza tra il corrispettivo percepito e il valore di acquisto del bene. Questo regime ha l'obiettivo di prevenire il fenomeno della doppia imposizione per i medesimi beni, che si verificherebbe nella situazione in cui l'imposta fosse applicata ordinariamente sull'intero prezzo dei beni ceduti dall'operatore economico, determinando la doppia imposizione relativamente al costo sostenuto per l'acquisizione di tali beni, a causa dell'imposta già sostenuta dai soggetti privati in via definitiva. Il regime del margine è stato utilizzato per la concretizzazione delle trame fraudolente caratterizzate dalla peculiarità del ruolo svolto dal soggetto fittizio interposto, che differisce dalla trama fraudolenta basilare.

La configurazione del suddetto meccanismo fraudolento si realizza mediante l'applicazione in fattura del regime del margine in assenza dei presupposti di legge e per tali ragioni il ruolo del missing trader è differente, a causa della mancanza dell'omissione del versamento dell'imposta per la configurazione della fattispecie. La conseguenza del meccanismo fraudolento non si concretizza nell'illecito profitto derivante dall'incasso e mancato versamento dell'imposta, bensì nel vantaggio concorrenziale dell'operatore economico derivante dall'applicazione di prezzi più convenienti rispetto ad una situazione fisiologica, causando una distorsione nel mercato dei beni usati. Tale meccanismo riguarda, generalmente, i beni ad alto valore unitario caratterizzati dal mercato molto sviluppato, determinando la realizzazione della trama fraudolenta incentrata tipicamente sul mercato degli autoveicoli usati. Per arginare le frodi IVA

nel settore sopradescritto, l'Amministrazione ha imposto una procedura che subordina l'immatricolazione dei mezzi alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate della relativa documentazione. Tale soluzione è risultata efficace nello scongiurare questa tipologia di frode.

### **3-FRODE IVA E DIRITTO ALLA DETRAZIONE**

Il fenomeno della frode IVA, nella sua forma più essenziale, si caratterizza dalla presenza di almeno due soggetti. Il primo è il cedente, ovvero il missing trader interposto allo scopo di consentire il funzionamento del sistema fraudolento, addebitando l'imposta al cessionario, incassandola, non versandola all'Erario e infine scomparendo. Il secondo soggetto è il cessionario che esercita il diritto alla detrazione. Le conseguenze del meccanismo fraudolento sono legate all'eventuale guadagno illecito per i soggetti partecipanti e alla distorsione del meccanismo concorrenziale del mercato. Infine l'Erario è danneggiato a causa del mancato gettito e dalla scomparsa della cartiera su cui grava il debito IVA.

#### **3.1 Le operazioni inesistenti**

Il meccanismo fraudolento è caratterizzato dalla presenza di un soggetto fittizio, ovvero il missing trader, interposto dal cessionario, il cosiddetto broker, determinando un'operazione soggettivamente inesistente. Tale operazione è realmente intercorsa tra due soggetti, ma la fattura "riferisce a soggetti diversi da quelli effettivi" (art. 1, comma 1, Dlgs. 10 marzo 2000, n.4).

Di operazioni inesistenti si occupa l'art. 21, comma 7, del DPR 633/1972, ove stabilisce che: "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".

L'articolo 1, comma 1, DLgs. 74/2000, descrive le "fatture per operazioni inesistenti" indicando che si intendono fatture o 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".

Alla luce del sopracitato articolo si possono distinguere le operazioni inesistenti in: soggettivamente o oggettivamente inesistenti. Le operazioni soggettivamente inesistenti sono necessarie per la configurazione della frode IVA e sono operazioni concretamente intercorse tra gli operatori economici operanti nella filiera commerciale. La fattura emessa per l'operazione indica due soggetti formali, ma tale operazione non è intercorsa tra i soggetti indicati nella fattura, ove uno dei soggetti che figura come parte contraente è fittizio, ovvero il missing trader, avendo l'obiettivo di nascondere e schermare il broker, il quale è il vero soggetto coinvolto nell'operazione.

La seconda tipologia di operazioni è quella delle operazioni oggettivamente inesistenti. Tali operazioni esistono solamente nei documenti, ovvero non hanno alcuna corrispondenza nella realtà, in cui le operazioni indicate non si sono mai realizzate. Le fatture oggettivamente inesistenti hanno l'obiettivo di dare copertura cartolare a operazioni fittizie e ciò è possibile a causa della cartolarità caratterizzante l'IVA. L'utilizzo delle fatture per le operazioni oggettivamente inesistenti ha l'obiettivo di porre in essere un altro tipo di meccanismo fraudolento che si basa sull'incremento dei componenti negativi di reddito, al fine di consentire all'acquirente la riduzione delle imposte dirette e dell'IRAP.

### 3.2 La consapevolezza e gli effetti sul diritto alla detrazione

La configurazione della fattispecie fraudolenta non considera lo stato cognitivo degli operatori economici, il quale rileva per la verifica del coinvolgimento dei soggetti nella trama fraudolenta. La conseguenza prevista dall'ordinamento per gli operatori economici coinvolti nella trama fraudolenta è relativa al disconoscimento del diritto alla detrazione, limitando il principio della neutralità dell'IVA.

La Corte di Giustizia europea, nella sentenza conosciuta come “Axel Kittel”<sup>10</sup>, ha confermato che “Qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977,[..] ,deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l'annullamento del contratto di vendita [...] comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto.”. Il diritto alla detrazione non può essere negato per il solo fatto che siano state “commesse evasioni o irregolarità, in quanto è necessario la dimostrazione, in base a elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere” (Forte 2016 p. 887)<sup>11</sup>, determinando la rilevanza dello stato cognitivo dei soggetti operanti, ovvero “la consapevolezza dell'interponente” e “la consapevolezza degli altri soggetti” A. Giovanardi (2015).

La dolosa consapevolezza sorge nella situazione in cui un operatore economico si qualifichi come cessionario operante nella filiera commerciale e sia a conoscenza dell'operazione soggettivamente inesistente posta in essere a monte, ovvero sia a conoscenza del fatto che i beni ceduti non provengono dal cedente indicato in fattura, bensì da un soggetto diverso da

---

<sup>10</sup> Corte di Giustizia Europea, 6 Luglio 2006, Cause riunite C-439/04 e C-440/04.

<sup>11</sup> NICOLA FORTE, 2015. *Manuale IVA 2016. Con aggiornamento online*. Terza edizione. Maggioli Editore.

quest'ultimo. La consapevolezza degli altri soggetti passivi che operano nella filiera commerciale si basa sull'esperienza maturata, che dovrebbe far cogliere le conseguenze del meccanismo fraudolento.

I soggetti passivi sono caratterizzati dall'esperienza maturata e accumulata nello svolgimento della propria attività economica, la quale permette di avere una base informativa per poter operare competitivamente nel mercato, potendo cogliere eventuali opportunità favorevoli e fronteggiare situazione avverse. Inoltre l'esperienza caratterizzante tali soggetti dovrebbe permettere di cogliere eventuali situazioni anomale, in cui le condizioni d'acquisto sono estremamente favorevoli e non sono correlate ad una situazione anomala e estrema di mercato. L'esperienza dovrebbe far cogliere che le condizioni d'acquisto anomale derivano dalla presenza di un operatore economico operante nella filiera commerciale che abbia addebitato l'imposta in rivalsa ma non l'abbia versata. La consapevolezza degli altri soggetti passivi si lega a coloro che hanno intrattenuto rapporti commerciali con la cartiera senza avere la consapevolezza del ruolo svolto nel meccanismo fraudolento oppure si lega a coloro che si pongono lungo la filiera commerciale, a valle rispetto al missing trader.

La conseguenza prevista dall'ordinamento per i soggetti coinvolti nella trama fraudolenta è il disconoscimento del diritto alla detrazione, che intacca il peculiare principio della neutralità su cui si basa l'imposta, a causa dell'operazione soggettivamente inesistente posta in essere. Una sentenza della Corte di Cassazione del marzo 2010 ha stabilito che “Non entrano pertanto nel conteggio del dare e avere, ai fini IVA, le fatture emesse da chi non è stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate, perché tali fatture riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate”<sup>12</sup>. Il professor M. Beghin nell'articolo “Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo”, *Corriere tributario* 2010<sup>13</sup>, riflette sulla sentenza sopracitata, la quale ha delineato il disconoscimento del diritto alla detrazione in linea con l'orientamento della giurisprudenza, il quale non si basa sulla mancanza delle caratteristiche individuate dall'art. 19 D.P.R. 633/72, ovvero gli acquisti sono fittizi oppure sono avvenuti per ammontare inferiore rispetto a quello indicato nella fattura, o l'acquisto non è inerente all'attività economica svolta, bensì il disconoscimento è dovuto all'assenza della corrispondenza tra il dato formale, cioè i dati indicati in fattura, e il dato sostanziale basato sulla realtà dell'operazione economica. L'autore suggerisce di evitare il disconoscimento del diritto alla detrazione durante la fase di accertamento lasciando indenne il

---

<sup>12</sup> Corte di Cassazione, sez. III pen., 16 marzo 2010, n.10394.

<sup>13</sup> BEGHIN MAURO, 2010. Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo. *Corriere Tributario*, 19, 1511-1517.



principio della neutralità, mediante la riscossione coattiva al fine di recuperare l'imposta dovuta dal cedente, il quale non ha versato e il cessionario che ha detratto.

Tale ipotesi è in linea con la responsabilità in solido tra cedente e cessionario nell'ambito di operazioni fraudolente prevista dall'art. 60-bis D.P.R. 633/72. L'ambito di applicazione del suddetto articolo è limitato a determinate categorie merceologiche e in relazione a operazioni di acquisto che siano state effettuate per corrispettivi inferiori al valore normale dei beni acquisiti. La sentenza non ha considerato il suddetto articolo a causa delle limitazioni.

Infine l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/72 indica che l'Amministrazione Finanziaria potrà ottenere l'imposta dovuta dal cedente, imponendo a tale soggetto di fronteggiare il pagamento dell'IVA indicata nelle fatture emesse per operazioni inesistenti.

Le sentenze successive hanno dato evidenza ad un maggior carico probatorio in capo all'Amministrazione Finanziaria, al fine di poter coinvolgere il contribuente nella trama fraudolenta e all'onere probatorio in capo al contribuente per poter provare la sua buona fede, ovvero l'inconsapevolezza della trama fraudolenta. A tal proposito F. Antonacchio (2013)<sup>14</sup> ha evidenziato come la sentenza della Corte di Cassazione, Civ., del 2012<sup>15</sup>, abbia gravato l'Amministrazione finanziaria dell'onere probatorio di dimostrare l'esistenza di una frode carousel e l'evasione dell'Iva da parte della "cartiera". Nella situazione in cui l'Amministrazione dimostri entrambi gli elementi, sussiste in capo al contribuente l'onere di provare la propria buona fede e di aver adottato tutte le misure idonee per assicurarsi che l'operazione non rientrasse in una frode.

Un'altra sentenza della Corte di Cassazione, del dicembre 2014<sup>16</sup>, ha confermato e ribadito che spetta all'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare che si tratti di un'operazione soggettivamente inesistente. Nel fare ciò, l'Amministrazione può avvalersi di presunzioni semplici per dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore mediante l'utilizzo dell'ordinaria diligenza. Inoltre "il cessionario è tenuto a sua volta a fornire la prova liberatoria contraria di aver ignorato senza colpa l'effettiva natura delle operazioni, e quindi di aver partecipato inconsapevolmente all'operazione di cui è stata dimostrata la natura fraudolenta."

---

<sup>14</sup> FABIO ANTONACCHIO, 2013. Frodi "carousel" Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza. *il fisco*, 23.

<sup>15</sup> Corte di Cassazione, Civ, 6 giugno 2012, n. 9107.

<sup>16</sup> Corte di Cassazione, sez. Trib., 5 dicembre 2014, n. 25779.

Infine una sentenza della Corte di Cassazione del 2019<sup>17</sup> è coerente con le sentenze sopracitate, cioè l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di provare che l'operazione posta in essere sia soggettivamente inesistente e successivamente il contribuente ha l'onere di provare la sua buona fede. Tale sentenza stabilisce che l'onere della prova "si incentra su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale e in particolare: a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, nel senso che il soggetto formale non è quello reale; b) il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva.". In merito ai due elementi costituenti, secondo F. Cazzorla (2020)<sup>18</sup> il primo è l'elemento oggettivo che si identifica negli elementi costituenti della frode: il soggetto cedente è fittizio, esiste un terzo soggetto reale da cui provengono i beni oggetto della cessione e infine la cartiera non adempie agli obblighi tributari. Il secondo è classificato come l'elemento soggettivo, ove l'Amministrazione Finanziaria "dovrà dimostrare la mala fede del soggetto acquirente.", in altre parole il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare alla trama fraudolenta, mediante ordinaria diligenza.

La consapevolezza del soggetto che acquisti, qualificandosi come cessionario, è basata sull'utilizzo dell'ordinaria diligenza e a tal proposito la sentenza sopracitata stabilisce "che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente"". Nella situazione in cui l'Amministrazione Finanziaria adempia all'onere probatorio dell'elemento oggettivo e soggettivo, il contribuente ha l'onere di dimostrare la sua buona fede, al fine di potersi liberare e non essere coinvolto nella frode. Il cessionario è in buona fede nella situazione in cui agisca inconsapevole dell'esistenza della trama fraudolenta e si comporti diligentemente "secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto".

Nella situazione in cui l'Amministrazione Finanziaria non ottemperi all'onere probatorio o il cessionario dimostri la sua buona fede, il contribuente non sarà coinvolto nella trama fraudolenta, riconoscendogli il diritto alla detrazione e mantenendo integro il principio della neutralità dell'IVA.

---

<sup>17</sup> Corte di Cassazione, sez. Trib., 31 luglio 2019, n. 20587.

<sup>18</sup> FRANCESCO CAZZORLA, 2020. Onere della prova "complesso" in capo al Fisco nelle frodi IVA di natura soggettiva - IVA - Il corretto inquadramento dell'onere della prova "plurifasico" nelle frodi IVA soggettive non cancella la sua necessaria applicazione ponderata. *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2, 146.

## CONCLUSIONE

Il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto è di fondamentale importanza per la comprensione del meccanismo applicativo dell'imposta. Il diritto alla detrazione e l'obbligo della rivalsa permettono di lasciare indenni gli operatori economici posti lungo la filiera commerciale, con l'obiettivo di traslare e incidere definitivamente sul consumatore finale. La traslazione del carico tributario avviene mediante l'utilizzo dello strumento giuridico-tecnico della fattura. La fattura permette di addebitare in rivalsa l'imposta nei confronti del cessionario applicando l'aliquota IVA di riferimento, mentre permette di esercitare il diritto alla detrazione in capo al medesimo cessionario nella situazione in cui vi sia l'inerenza, cioè nei casi in cui l'acquisto sia stato effettuato nello svolgimento dell'attività economica.

Lo schema di applicazione dell'Iva è stato oggetto di abusi al fine di porre in essere dei meccanismi fraudolenti. Il fenomeno della frode IVA tradizionale, su cui si innestano le altre tipologie di frode, si caratterizza dall'interposizione della cartiera allo scopo di cedere i beni, addebitando l'imposta al cessionario, incassandola, non versandola all'Erario e infine il soggetto fittizio scompare, mentre il cessionario esercita il diritto alla detrazione. L'interposizione della cartiera permette di realizzare l'operazione soggettivamente inesistente mediante l'utilizzo della fattura.

Le conseguenze delle frodi IVA sono generalmente ricondotte ad un effetto distorsivo del meccanismo concorrenziale del mercato e all'impoverimento dell'Erario a causa del mancato versamento dell'imposta e dalla scomparsa dell'unico soggetto sui cui grava l'obbligazione tributaria.

L'ordinamento prevede il disconoscimento del diritto alla detrazione per gli operatori economici coinvolti nella frode, limitando il principio della neutralità, al fine di correggere le conseguenze del meccanismo fraudolento.

L'Amministrazione Finanziaria, al fine di includere il contribuente nella trama fraudolenta, ha l'onere di provare come l'operazione posta in essere sia soggettivamente inesistente e come il contribuente sapesse o avrebbe dovuto sapere della partecipazione alla trama fraudolenta. La consapevolezza si basa sull'esperienza maturata dall'operatore economico che avrebbe dovuto consentire di comprendere le anomalie relative alle condizioni di acquisto, derivanti dal meccanismo fraudolento.

Il contribuente invece, al fine di non essere coinvolto nella frode e di non vedersi disconoscere il diritto alla detrazione, ha l'onere di provare di aver agito in buona fede.

## **RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI**

### Libri:

ANDREA GIOVANARDI, 2015. Le frodi IVA: Profili ricostruttivi. Vat frauds identifying main aspects. Ristampa Emendata. G. Giappichelli Editore.

MAURO, 2018. Diritto Tributario per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche. Quarta edizione. CEDAM.

NICOLA FORTE, 2015. Manuale IVA 2016. Con aggiornamento online. Terza edizione. Maggioli Editore.

### Siti internet:

Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze, 5 Marzo 2020, n. 40. Disponibile su: <<http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2020/Entrate-Tributarie-nel-2019-gettito-di-471.6-miliardi-1.7/>>.

LAMENSCH, M. e CECI, E. 2018. VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. Disponibile su: <<https://www.europarl.europa.eu>>.

MINCUZZI A. e RUBINO G. 2019. La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di Iva. Ilsole24ore. Disponibile su: <<https://www.ilsole24ore.com/art/la-grande-rapina-europa-scomparsi-1260-miliardi-iva-AB4AOOsB>>.

### Riviste:

MAURO BEGHIN, 2010. Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo. Corriere Tributario, 19, 1511-1517.

FABIO ANTONACCHIO, 2013. Frodi "carosello" Iva: le recenti evoluzioni e i nuovi indirizzi della giurisprudenza. il fisco, 23.

FRANCESCO CAZZORLA, 2020. Onere della prova "complesso" in capo al Fisco nelle frodi IVA di natura soggettiva - IVA - Il corretto inquadramento dell'onere della prova "plurifasico" nelle frodi IVA soggettive non cancella la sua necessaria applicazione ponderata. GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2, 146. MANCAZZO, A. e STRIDI, L., 2010. Frodi «carosello» e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti. Il fisco, 1, 1335.

Sentenze:

Corte di Cassazione, 7 novembre 2019, Ordinanza n. 28692.

Corte di Cassazione, Civ, 6 giugno 2012, n. 9107.

Corte di Cassazione, sez. III pen., 16 marzo 2010, n. 10394.

Corte di Cassazione, sez. Trib., 31 luglio 2019, n. 20587.

Corte di Cassazione, sez. Trib., 5 dicembre 2014, n. 25779.

Corte di Giustizia Europea, 6 Luglio 2006, Cause riunite C-439/04 e C-440/04.

Le conclusioni dell'Avvocato generale Damaso Ruiz-Jarabo Colomer, 14 Marzo 2006, Cause riunite C-439/04 e C-440/04.