

FRODE FISCALE E TECNICHE DI INDAGINE

FRODI CAROSELLO

INDICE

CAPITOLO I – L' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. Evoluzione storica dell'IVA
2. Funzionamento dell'IVA
3. Regime IVA nazionale
4. Regime IVA comunitario
5. Reverse charge
6. Regime del margine

CAPITOLO II – LE FRODI CAROSELLO

1. Inquadramento della frode fiscale
2. La frode IVA e la frode carousel
3. Figure che intervengono nella frode
4. Frode carousel ed Art. 2 D.lgs. 74/2000
5. Frode carousel ed Art. 8 D.lgs. 74/2000
6. Riciclaggio ed associazione a delinquere nella frode carousel

CAPITOLO III – LA TUTELA PENALE DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA

1. Prime tutele penali: la Convenzione PIF
2. Dal Trattato di Lisbona alla nuova Direttiva PIF
3. La Procura Europea
4. La repressione delle frodi carousel nell'ordinamento italiano
5. Il ruolo della Guardia di Finanza e l'attività investigativa
6. Nuovi impulsi dalla Commissione Europea: Fiscalis ed il Transaction Network Analysis

CAPITOLO IV – CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA

CAPITOLO I

L'Imposta sul Valore Aggiunto

1. Evoluzione storica dell'IVA.

Il progetto di unificazione europea ha, fin dai suoi albori, basato il proprio sviluppo nella realizzazione di un *mercato comune*, un territorio dove beni, servizi, capitali e persone possono liberamente circolare senza incontrare barriere fisiche, legali, fiscali.¹

Per raggiungere questo obiettivo si doveva quindi trovare una via per superare l'allora vigente sistema della tassazione sui consumi², sostituendola con un sistema di tassazione privo degli effetti cumulativi a cascata tipici dell'I.G.E. ed in grado di consentire la corretta ed univoca tassazione nel paese di destinazione.³

Con il Trattato di Roma venne dunque scelta *l'Imposta sul Valore Aggiunto*⁴, creata in Francia nel 1954 e nuova per la maggior parte dei sei Stati membri dell'epoca⁵, come metodo di tassazione trasparente e neutrale nei passaggi intermedi di circolazione dei beni e dei servizi; strumento ideale per realizzare il libero scambio e per evitare distorsioni dipendenti dal circuito del mercato e da protezionismi particolari.⁶

Relativamente all'IVA val qui la pena ricordare gli articoli da 95 a 99 "Disposizioni fiscali" e da 100 a 102 "Ravvicinamento delle legislazioni" del già citato Trattato di Roma del 1957.⁷

¹ TRATTATO DI ROMA, 25 marzo 1957, Art. 2 e 3.

² In Italia vigeva l'I.G.E., istituita con R.D.L. 28 luglio 1930, n. 1210.

³ CENTORE P., *"Iva Europea aspetti interpretativi ed applicativi dell'iva nazionale e comunitaria"*, Ipsoa Editore, Milano 2006, pp 43-59

⁴ Definita anche VAT nel Regno Unito, TVA in Francia, TVE in Spagna, MwSt in Germania.

⁵ PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.3

⁶ CENTORE P., *"Iva Europea aspetti interpretativi ed applicativi dell'iva nazionale e comunitaria"*, Ipsoa Editore, Milano 2006, p.6

⁷ Oggi confluiti nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea -TFUE-, artt. 110-117.

Il primo importante atto legislativo della Comunità Economica Europea fu emanato nell'aprile 1967 attraverso la *Prima Direttiva*⁸ che imponeva di introdurre dal 1° gennaio 1973⁹ un sistema comune dell'IVA e disponeva l'obbligo per tutti gli Stati che avessero voluto aderire al Trattato di avere al loro interno, già alla data del loro ingresso, il medesimo sistema. La *Seconda Direttiva*¹⁰, approvata nella stessa data, definiva struttura, meccanismo e metodo di applicazione dell'IVA.

L'Italia, che insieme al Belgio nel 1969 comunicavano alla Commissione di non essere in grado di osservare la data limite del 1° gennaio 1970¹¹ per l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto, recepisce la direttiva nel 1972¹², e dal 1° gennaio 1973 l'IVA sostituisce l'I.G.E.

Se le prime due direttive hanno posto le basi di un sistema comune sull'imposta del valore aggiunto, la *Sesta Direttiva*¹³ ha invece armonizzato la base imponibile dell'imposta dandole un quadro organico più completo.

Con la Direttiva 77/388 la Commissione europea incide sulla libertà di applicazione riconosciuta inizialmente agli Stati membri, modificando ed integrando il testo delle precedenti 67/227 e 67/228. In particolare, essa ha dettato regole più precise riguardo, tra le altre, l'individuazione del soggetto passivo e della base imponibile.

Il recepimento¹⁴ in Italia della 77/388 ha portato ad una profonda rivisitazione del D.P.R. 633/1972.

⁸ DIRETTIVA 67/227/CEE del Consiglio, 11 aprile 1967, "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari".

⁹ Termine modificato dalla TERZA DIRETTIVA 69/463/CEE del Consiglio, 9 dicembre 1969, "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Introduzione dell'imposta sul valore aggiunto negli Stati Membri".

¹⁰ DIRETTIVA 67/228/CEE del Consiglio, 11 aprile 1967, "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto".

¹¹ Da qui l'emanazione della Direttiva 69/463/CEE

¹² D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto".

¹³ DIRETTIVA 77/388/CEE del Consiglio, 17 maggio 1977, "in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme".

¹⁴ Attraverso i DD.PP.RR. 24/79 e 94/79 in GU. n. 30 del 31 gennaio 1979 e n. 93 del 3 aprile 1979.

Con l'apertura di uno spazio comune, primo passo nella realizzazione di un *Mercato Comune*, sono state varate le Direttive 91/680/CEE e 92/111/CEE¹⁵ le quali hanno di fatto abolito le frontiere fiscali ed introdotto il regime transitorio degli scambi intracomunitari che sarebbe dovuto durare fino al 1996 ma che con numerose deroghe continua ad essere tutt'ora mantenuto.¹⁶

Di fronte alle difficoltà di raggiungere a breve tale obiettivo, e visti i numerosi interventi di modifica introdotti negli anni, se ne contano più di 30, nel 2006 è stata approvata la c.d. *Direttiva IVA* ¹⁷o *di rifusione*, che dal 1° gennaio 2007 ha sostituito la sesta direttiva modernizzando e razionalizzando le disposizioni normative, raccogliendo il tutto in una struttura di 414 articoli e 12 allegati.¹⁸

La 2006/112/CEE tutt'ora vigente ha subito a sua volta diverse modifiche ed aggiornamenti nel corso degli anni.

Tra i vari interventi possiamo ricordare quelli che maggiormente interessano il tema centrale dell'elaborato, ossia la c.d. *frode carosello*.

La Direttiva 2008/9/CE che stabilisce norme dettagliate sul rimborso dell'IVA, il Regolamento 904/2010¹⁹ sulla cooperazione amministrativa, il c.d. *Pacchetto Iva per il commercio elettronico*²⁰, ed infine la Direttiva (UE) 2020/284 per contrastare le evasioni transfrontaliere nel commercio online.

¹⁵ Recepita in Italia con D.L. 30 agosto 1993, n. 331

¹⁶ SACCO R., *"Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale – Settimo aggiornamento"*, UTET Editore, Torino 2017, pp. 249-250

¹⁷ DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, *"Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto"*.

¹⁸ PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022, pp. 5-6

¹⁹ Successivamente modificato dal REGOLAMENTO (UE) 2020/283 del Consiglio, 18 febbraio 2020, *"Misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa lottare contro la frode in materia di IVA"*.

²⁰ DIRETTIVE (UE) 2017/2455 e (UE) 2019/1995

2. Funzionamento dell’IVA.

L’imposta sul valore aggiunto è una forma di tassazione sui consumi, in vigore in tutta l’Unione Europea, caratterizzata dalla sua *neutralità* e *trasparenza*. Attraverso la neutralità i beni ed i servizi gravati dall’IVA giungono al consumatore finale con il medesimo carico fiscale, indipendentemente dal numero di cessioni intermedie effettuate. I soggetti intermedi quali imprenditori e professionisti, restano quindi indenni dal carico del tributo che viene trasferito al consumatore finale e l’imposta mantiene la sua efficacia anche in relazione a soggetti stabiliti in Stati membri diversi.

Si ha quindi la certezza che i beni immessi al consumo sopportino tutti un carico tributario omogeneo a prescindere dagli Stati e dal numero di operatori coinvolti, rivelandosi questo meccanismo essenziale allo sviluppo di un regime di concorrenza paritaria tra imprese e lavoratori in ambito UE.

Per ogni cessione di beni o prestazione di servizi soggetti all’imposta il venditore o prestatore addebita l’IVA con una aliquota esattamente proporzionale al prezzo di vendita, ma sarà tenuto a versare all’erario solo la differenza tra questo importo e la somma dell’IVA pagata sugli acquisti effettuati nell’esercizio dell’impresa.

Altro requisito caratteristico è la trasparenza del tributo, essendo questo precisamente identificabile in ogni stadio produttivo o

distributivo ed evidenziato nella documentazione contabile che accompagna l'operazione soggetta.¹

Diviene quindi fondamentale determinare quali sono le operazioni soggette al tributo, e quali non lo sono.

Sia la sesta Direttiva che il d.P.R. 633/1972 non forniscono una definizione unitaria per identificare correttamente le operazioni soggette, ma fanno riferimento a due distinte categorie: *la cessione di beni* e *la prestazione di servizi*.²

Classificare un'operazione sotto una di queste due categorie risulta funzionale alla corretta applicazione del tributo; l'appartenenza dell'operazione all'una o all'altra categoria comporta differenze in ordine al momento di effettuazione della stessa, alla sua territorialità, all'aliquota e non da ultimo agli adempimenti contabili richiesti.

Sia la normativa comunitaria³ che nazionale⁴ identificano precisamente la nozione di cessione di beni: *costituiscono cessione di beni agli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*.⁵

Le prestazioni di servizi vengono invece identificate come categoria residua. La Direttiva 2006/112/CE considera prestazione di servizi “ogni operazione che non costituisce cessione di beni”, mentre

¹ BASILAVECCHIA M., “Corso di Diritto Tributario”, Giappichelli Editore, Torino 2017, pp.237-238.

² D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”, art.1

³ DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, “Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto”, art.14 par.1.

⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”, art.2

⁵ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”, art.2, comma 1.

⁶ DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, “Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto”, art.24 par.1.

l'articolo 3 del decreto IVA definisce prestazione di servizi quelle operazioni derivanti da uno dei contratti tipici disciplinati dal Codice civile, nonché in genere da una obbligazione di fare, non fare o di permettere.⁷

L'articolo 1 del citato decreto ci introduce anche altri due requisiti fondamentali dell'imposta: la territorialità e la soggettività.

Il requisito soggettivo è esposto negli articoli 4 e 5 del d.P.R. 633/1972, e identifica i c.d. *soggetti passivi* o contribuenti di diritto. Essi sono chiamati a dotarsi di uno specifico codice identificativo (la c.d. Partita IVA), ad applicare l'imposta ed a versarla all'Erario.

Non sono però direttamente gravati del tributo, in quanto *da ogni operazione soggetta ad IVA nasce una coppia di situazioni soggettive speculari in capo al soggetto che effettua l'operazione: un debito verso il fisco ed un credito verso la controparte*.⁸

La liquidazione dell'IVA non viene effettuata per singola operazione, ma per masse di operazioni. Le singole poste, registrate quali situazioni debitorie/creditorie vengono periodicamente confrontate in fase di liquidazione (che può essere mensile o trimestrale) determinando per ciascun periodo una situazione che può essere debitoria (quando l'IVA a debito è superiore di quella a credito) e creditoria (nel caso inverso).

⁷ PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022,

⁸ BASILAVECCHIA M., *"Corso di Diritto Tributario"*, Giappichelli Editore, Torino 2017, p.258.

Il requisito territoriale è invece fissato dagli articoli da 7 a 7-*octies* del decreto IVA, e stabilisce che le cessioni di beni e prestazioni di servizi sono soggette IVA se realizzate nel territorio dello Stato⁹.

Il requisito territoriale è particolarmente complesso, oggetto di numerose revisioni per poterlo adattare alle nuove esigenze del commercio internazionale e delle vendite on-line.

Proprio per la sua complessità il requisito territoriale è alla base delle frodi in ambito iva.

Una operazione è soggetta ad IVA (in Italia) quando attuata in un territorio soggetto alla sovranità della Repubblica Italiana; rimangono quindi esclusi i territori del Comune di Livigno, di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano.¹⁰

Sono altresì esclusi dalla disciplina IVA i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino, alla Città del Vaticano nonché zone, porti e depositi franchi per le operazioni in essi effettuate.¹¹

Per meglio comprendere il requisito della territorialità e delle sue implicazioni a livello Comunitario conviene però rifarsi in primis alle disposizioni contenute nel Titolo V del Testo Rifuso.¹²

Ai tre principali requisiti di oggettività, soggettività e territorialità, è possibile aggiungere un quarto requisito temporale, il quale identifica

⁹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, *“Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”*, artt.7-*bis* e 7-*ter*.

¹⁰ Cfr. DIRETTIVA (UE) 2019/745 del 18 febbraio 2019, *“recante modifica delle direttive 2006/112/CE e 2007/118/CE per quanto riguarda l'inclusione del comune italiano di Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano nel territorio doganale dell'Unione e nell'ambito di applicazione territoriale della direttiva 2008/118/CE”*.

¹¹ PORTALE R., PORTALE A., *“IVA imposta sul valore aggiunto”*, Giuffrè Editore, Milano 2022, pp.216-218.

¹² DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, *“Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto”*.

quando una operazione può essere definita eseguita, da cui dipende l'esigibilità dell'imposta.

Tutti i requisiti citati devono essere presenti contemporaneamente nell'operazione in atto per poter essere assoggettata all'imposta. In mancanza di uno solo di essi, l'operazione sarà posta *fuori campo IVA* e non soggetta ad imposta nazionale.¹³

Una cessione di beni ad opera di un privato cittadino non è quindi soggetta ad IVA mancando del presupposto soggettivo, mentre una operazione territorialmente rilevante in Italia e attuata da soggetto passivo Comunitario, sarà soggetta a determinate condizioni ad imposta nazionale.¹⁴

3. Regime IVA nazionale.

L'IVA è stata introdotta in Italia il 1° gennaio 1973, in sostituzione della previgente I.G.E. ed in recepimento della 67/227/CEE.

La costruzione nazionale risente dell'influsso delle norme doganali che regolano l'appartenenza del bene sotto il profilo territoriale allo Stato.¹

¹³ PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022, pp.14-15.

¹⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, *"Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto"*, art.17, commi 5-6-7-8-9.

¹ CENTORE P., *"Iva Europea aspetti interpretativi ed applicativi dell'iva nazionale e comunitaria"*, Ipsoa Editore, Milano 2006, p.381

Il funzionamento dell'imposta è tutt'ora regolato dal già citato d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nel tempo soggetto a diverse modifiche², nonché da provvedimenti non inseriti nel corpo del decreto quali le norme sull'*esportatore abituale*³, sugli *scambi intracomunitari*⁴, sul *regime del margine*⁵ per la vendita di beni mobili usati e sulla *fatturazione elettronica*.⁶ A questi provvedimenti si devono inoltre aggiungere le fonti di prassi quali circolari, risoluzioni, risposte ad interpelli emanati dal Dipartimento delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate in ordine all'interpretazione delle norme fiscali.

Va però notato che secondo la Corte di Cassazione la documentazione di prassi, per quando riguarda la materia tributaria non è vincolante neppure per l'autorità che l'ha emanata⁷, ricordando inoltre che *il giudice è l'unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione*.⁸

Secondo fonti del Dipartimento delle Finanze, in Italia sono registrati circa 4 milioni di contribuenti IVA, il 65% dei quali sono persone

² Si segnalano tra le principali: D.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24, D.lgs. 2 settembre 1997 n. 313, D.lgs. 12 febbraio 2010 n. 18.

³ D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, "*Disposizioni urgenti in materia di imposta sul valore aggiunto*".

⁴ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, "*Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]*", art. 41.

⁵ D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, "*Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse*", art. 36.

⁶ D.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, "*Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g), della legge 11 marzo 2014, n. 23*".

⁷ CASSAZIONE, sez. un., sentenza 2 novembre 2007 n. 23031, in *def.finanze.it*

⁸ CASSAZIONE, sez. un., sentenza 22 febbraio 2013 n. 4522, in PORTALE R., PORTALE A., "*IVA imposta sul valore aggiunto*", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.13.

fisiche (ditte individuali) e società di persone, ma con i maggiori volumi generati dalle società di capitali.⁹

Tutti questi contribuenti, meglio definiti come soggetti passivi, sono tenuti ad applicare l’IVA ove previsto, a registrare le operazioni, a dichiarare e liquidare periodicamente i saldi.

Per poter determinare l’imposta è necessario *in primis* classificare l’operazione IVA come soggetta (*taxable transactions*) o non soggetta (*non-taxable transactions*).

Si andrà poi, ove applicabile il tributo, ad individuare la *base imponibile* a norma dagli articoli da 12 a 15 del d.P.R. n. 633/1972, la quale [...] *è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione* [...]¹⁰.

All’importo individuato si applicherà *l’aliquota prevista*¹¹, che può essere ordinaria o ridotta.¹²

Le operazioni soggette sono quelle in cui coesistono i requisiti territoriali, soggettivi ed oggettivi, sono rilevanti ai fini del tributo e sono soggette agli obblighi formali di registrazione e rendicontazione. Si suddividono a loro volta in *operazioni imponibili*¹³ quando sulle stesse viene calcolata ed applicata l’IVA secondo il normale meccanismo della rivalsa-detrazione ed in *non imponibili* quando riferiscono a

⁹ DIPARTIMENTO DELLE FINANZE – Statistiche sulle dichiarazioni, in www1.finanze.gov.it, ultimo accesso il giorno 31 luglio 2022.

¹⁰ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”, art. 13, comma 1.

¹¹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”, art. 16.

¹² BASILAVECCHIA M., “Corso di Diritto Tributario”, Giappichelli Editore, Torino 2017, p.250.

¹³ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”, art. 1.

cessioni all'esportazione¹⁴ e operazioni assimilate¹⁵, ai servizi internazionali¹⁶ e alle cessioni intracomunitarie¹⁷ in cui non si applica il meccanismo della rivalsa.

Gli articoli 8, 8-bis, 9 del d.P.R. 633/1972 disciplinano dettagliatamente il regime di non imponibilità in Italia.

Di particolare interesse sono le *cessioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali*, considerate a loro volta come esportazioni.

Appare rilevante il “*verificarsi del trasporto o spedizione fuori dal territorio della Comunità economica europea [...] eseguito a cura del cedente*” come condizione per classificare una operazione come cessione all'esportazione.¹⁸

Una operazione, pur rientrando nell'ambito di applicazione dell'Iva può però non essere effettivamente soggetta al carico fiscale. Rientrano in questa categoria le operazioni che soddisfano i requisiti territoriali, soggettivi ed oggettivi ma che per ragioni di politica economica, utilità sociale, culturale o per motivi pratici sono esenti da IVA.¹⁹ Queste operazioni, definite appunto *esenti*, sono dettagliatamente elencate all'articolo 10 del d.P.R. 633/1972²⁰.

¹⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*”, art. 8.

¹⁵ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*”, artt. 8-bis, 38-quater, 71 e 72.

¹⁶ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*”, art. 9.

¹⁷ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, “*Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]*”, artt. 40, 41, 51, 52 e 58.

¹⁸ PORTALE R., PORTALE A., “*IVA imposta sul valore aggiunto*”, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.310.

¹⁹ PORTALE R., PORTALE A., “*IVA imposta sul valore aggiunto*”, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.444.

²⁰ Come modificato da D.L. 21 giugno 2022 n. 73, “*Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali*”, art. 18.

Sono ad esempio esenti le prestazioni connesse ai giochi, alle lotterie, alle scommesse, alla cessione di oro da investimento²¹.

Vi sono infine le operazioni non soggette ma con diritto di detrazione se riferite a specifiche cessioni.²²

Le operazioni non soggette (*non-taxable transactions*) sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA in quanto mancanti di uno dei requisiti essenziali di territorialità, oggettività e soggettività e per questo non soggette agli obblighi di rilevazione.

Tutte le operazioni precedentemente descritte trovano infine rilievo ed espressione fiscale nel documento contabile che rappresenta l'operazione: la fattura²³.

Tale documento è di fondamentale importanza per far scorrere il tributo tra i soggetti passivi fino a raggiungere il consumatore finale. La sua emissione diventa obbligatoria nel momento in cui l'operazione si considera effettuata e la sua omissione è sanzionabile sia lato cedente (che non emette fattura) sia cessionario (che non regolarizza auto fatturandosi).²⁴

L'articolo 21, d.P.R. 633/1972 esplica gli elementi che una fattura deve contenere; pertanto, qualsiasi documento cartaceo o elettronico che contenga tali elementi è da considerarsi come fattura.

²¹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 10 commi 6-7-11.

²² PORTALE R., PORTALE A., "IVA imposta sul valore aggiunto", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.16.

²³ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 21

²⁴ D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi [...]", art.6

Dal 1° gennaio 2019 è in vigore in Italia l'obbligo di fatturazione elettronica, secondo quanto disposto nella Legge di Bilancio 2018²⁵ la quale prevede la trasmissione del documento elettronico attraverso il Sistema di Interscambio (SdI) per tutte le prestazioni e le cessioni tra operatori nazionali, mentre ne rimanevano escluse le operazioni con soggetti comunitari.

La Legge di Bilancio 2021 ha successivamente previsto l'utilizzo del Sistema di Interscambio anche per le operazioni con l'estero²⁶ inserendo l'obbligo a partire dal 1°luglio 2022.

Il PNRR ²⁷ ha infine esteso l'obbligo di fatturazione elettronica a tutti i soggetti²⁸ a partire sempre dal 1°luglio 2022, pur consentendo una proroga fino al 1° gennaio 2024 per determinate imprese di minore dimensione.²⁹

Il soggetto che effettua cessione di beni o servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta in fattura a titolo di rivalsa, al cessionario³⁰, venendosi così a creare una doppia situazione soggettiva nei confronti dell'emittente.

²⁵ Cfr. D.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, "Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici [...]".

²⁶ L. 30 dicembre 2020, n. 178, "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023", art. 1, comma 1103.

²⁷ D.L. 30 aprile 2022, n. 36, "Ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano di ripresa e resilienza (PNRR)".

²⁸ D.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, "Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici [...]", art 1, comma 3.

²⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 13 luglio 2022, n. 26/E, "Chiarimenti in tema di esterometro", comma 1.3

³⁰ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 18 comma 1.

Esso sarà da un lato creditore IVA nei confronti del cessionario (che la pagherà saldando la fattura) e dall'altra debitore verso l'Erario per il relativo importo.

Attraverso la rivalsa si attua la traslazione dell'imposta sino al consumatore finale, ossia colui che sopporta definitivamente il tributo.³¹

Per compensare le poste debitore/creditore IVA il soggetto passivo si rifà all'istituto della *detrazione*³², la quale costituisce insieme alla rivalsa uno dei tasselli fondamentali su cui si fonda la disciplina IVA. In questo modo il soggetto passivo detrae l'IVA addebitata dai suoi fornitori nelle fatture di acquisto da quella a sua volta applicata ai clienti nelle fatture di vendita attraverso il meccanismo della detrazione imposta da imposta³³.

La differenza tra IVA assolta ed IVA addebitata creerà una situazione di creditore (IVA assolta maggiore di quella addebitata) o di debitore (IVA assolta minore di quella addebitata) verso l'Erario.

Condizione essenziale per poter esercitare la detrazione è l'inerenza dell'operazione soggetta all'attività del soggetto passivo che esercita il diritto.

La rivalsa e la detrazione, fondamentali per il funzionamento dell'IVA, sono però meccanismi molto delicati, complessi e come si vedrà in seguito da questi prendono forma le frodi basate su indebite

p.809. ³¹ PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022,

³² D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, *"Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto"*, art. 19.

³³ BASILAVECCHIA M., *"Corso di Diritto Tributario"*, Giappichelli Editore, Torino 2017, p.260.

ed illecite operazioni incentrate sull'utilizzo di documentazione contabile creata appositamente per generare situazioni creditorie inesistenti.

Tali reati sono nello specifico affrontati dal D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

4. Regime IVA Comunitario

Con l'abolizione delle frontiere fiscali tra Stati membri nel 1992, si è resa necessaria una rivalutazione del sistema d'imposizione con l'introduzione di regole comuni a tutti gli stati membri.

L'obiettivo era la progressiva armonizzazione delle legislazioni nazionali che, secondo gli intenti iniziali, doveva concludersi entro il 1996.¹

La regola generale prevede un sistema in cui l'operatore applica anche nelle cessioni intracomunitarie l'aliquota del proprio paese, detraendo negli acquisti l'IVA applicata nel paese di origine del proprio fornitore. Gli stati membri successivamente regolarizzano le loro posizioni tramite un sistema di compensazione.²

Mancando però le condizioni tecniche e la volontà politica nei singoli Stati per attuare un valido ed efficace sistema di compensazione, i

¹ SACCO R., *"Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale – Settimo aggiornamento"*, UTET Editore, Torino 2017, p.250

² PERLI F. *"IVA Comunitaria"*, in www.iltributario.it, ultimo accesso il giorno 18 agosto 2022.

legislatori decisero quindi di procedere con il regime IVA c.d. *transitorio*.³

Questo regime necessitava a sua volta di norme per evitare distorsioni negli scambi transfrontalieri e portò all'emanazione della Direttiva 92/77/CEE nell'ottobre del 1992 al fine di limitare il margine discrezionali degli Stati nella fissazione delle aliquote IVA.

Dal 2000 la Commissione mira a migliorare le regole del sistema transitorio arrivando infine ad emanare nel 2006 la principale normativa dell'UE in materia di imposta sul valore aggiunto.⁴

Nel 2012, data l'assenza di progressi sulla convergenza delle aliquote, la Commissione, con l'accordo del Consiglio e del Parlamento europeo, decide di abbandonare l'iniziale obiettivo di un sistema dell'IVA basato sull'origine a favore di un sistema fondato sul principio della destinazione.⁵

Sempre nel 2010 anche per la prestazione di servizi viene introdotto il principio della tassazione a destino⁶ secondo cui il luogo della prestazione sei servizi resi ad un soggetto passivo è il luogo in cui questi ha la sede della propria attività⁷, mentre per i servizi resi a persone che non sono soggetti passivi il luogo della prestazione è situato dove il prestatore ha posto la propria sede d'affari.⁸

³ DIRETTIVA 92/680/CEE del Consiglio, 16 dicembre 1991, “che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE.”

⁴ DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, “Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto”.

⁵⁵ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2018) 20 final.

⁶ DIRETTIVA 2008/8/CE del Consiglio, 12 febbraio 2008, “che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.”

⁷ DIRETTIVA 2008/8/CE del Consiglio, 12 febbraio 2008, “che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.”, art. 44.

⁸ DIRETTIVA 2008/8/CE del Consiglio, 12 febbraio 2008, “che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.”, art. 45.

Il 1° gennaio 2015 entrano in vigore le nuove norme in materia di territorialità ai fini IVA per i servizi di telecomunicazione, di tele radiodiffusione e per quelli prestati per via elettronica (TTE)⁹, resi a persone che non sono soggetti passivi d'imposta (B2C).¹⁰

Le modifiche introdotte hanno lo scopo di avvicinare il più possibile la tassazione al luogo di effettivo consumo dei già menzionati servizi, ancorando in questo modo l'applicazione dell'imposta all'aliquota dello Stato membro del committente.¹¹

Le precedenti modifiche riguardanti la rilevanza territoriale dei servizi TTE hanno portato con sé un aggravio di oneri in capo ai prestatori di tali servizi, essendo questi chiamati a identificarsi ai fini IVA in ogni Stato membro al fine di assolvere l'imposta dovuta per le prestazioni effettuate.

Per rimediare al moltiplicarsi degli adempimenti il legislatore comunitario ha previsto per gli operatori il regime speciale¹² definito mini-sportello unico o *Mini One Stop Shop (MOSS)*¹³ disciplinato nel dettaglio dai Regolamenti di esecuzione (UE) n. 815/2012 della Commissione e n. 967/2012 del Consiglio.

Attraverso il MOSS e tramite una specifica procedura *online* gli operatori possono identificarsi in un unico Stato membro al fine di

⁹ REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, 7 ottobre 2013, "*che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi*".

¹⁰N.d.R. B2C, acronimo inglese per indicare le operazioni *business to consumer*, ossia verso consumatori finali non soggetti passivi.

¹¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 26 maggio 2016, n. 22/E, "*IVA. Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di tele radiodiffusione ed elettronici – Territorialità – Regime speciale del c.d. Mini One Stop Shop (MOSS)*".

¹² DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, "*Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*", artt. da 357 a 369-*duodecies*.

¹³ COMMISSIONE EUROPEA, "*Guida al mini sportello dell'IVA*", Bruxelles 2013.

adempiere agli obblighi connessi agli adempimenti IVA in tutta la Comunità.¹⁴

Nel piano d'azione del 2016¹⁵, il c.d. *Vat Action Plan 2016*, la Commissione si è posta l'obiettivo di superare il regime transitorio vigente oramai da 25 anni ed assolutamente inadatto ad una economia globale, digitale e mobile a causa della sua frammentarietà e complessità.

Nel 2017 la Commissione adotta la proposta relativa al regime definitivo, confermando l'intenzione di continuare sulla strada della tassazione a destinazione.¹⁶

L'idea alla base del cambiamento è quella di trattare le cessioni come operazioni domestiche (e quindi soggette ed imponibili) ma imputando l'IVA del Paese membro di destino.

In questo modo il cedente le merci o il prestatore di servizi comunitario (ad esempio tedesco) emette una fattura al cessionario assoggettandola all'IVA con aliquote in vigore nel Paese di destinazione (ad esempio in Italia al 22%), versa l'imposta al suo erario nazionale (Germania) il quale si preoccuperà di trasmettere l'importo dovuto a quello italiano.¹⁷

¹⁴ Come evidenzia la GUIDA AL MINI SPORTELLO UNICO PER L'IVA, Bruxelles 2013, *“un soggetto passivo registrato ai fini del mini-sportello unico in uno Stato membro (Stato membro di identificazione) trasmette per via elettronica le dichiarazioni IVA trimestrali per il mini sportello unico, in cui fornisce informazioni dettagliate sui servizi di telecomunicazione, tele-radiodiffusione ed elettronici prestati a persone che non sono soggetti passivi in altri Stati membri (Stati membri di consumo), e versa l'IVA dovuta. Le dichiarazioni, assieme all'IVA versata, vengono poi trasmesse dallo Stato membro di identificazione ai rispettivi Stati membri di consumo mediante una rete di comunicazione sicura”*.

¹⁵ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2016) 148 final.

¹⁶ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2017) 566 final e 569 final.

¹⁷ TAMAGNI N., *“VAT action plan 2016: verso uno spazio unico europeo dell'IVA”*, in Rivista Novità Fiscali, SUPSI.ch, novembre 2020, pp.726-736.

Il soggetto passivo cessionario o committente recupererà l’IVA pagata come una normale operazione domestica attraverso il già citato istituto della detrazione.

Con beni e servizi tassati nello Stato membro di destinazione, i fornitori ed i prestatori non traggono alcun vantaggio significativo dall’essere stabiliti in uno Stato membro che applica aliquote più basse e pertanto la diversità delle aliquote IVA non perturba più il funzionamento del mercato unico.¹⁸

Ulteriore passo verso la modernizzazione del sistema IVA Comunitario lo si è avuto il 1°luglio 2021 con l’entrata in vigore della direttiva (UE) 2017/2455 (*VAT E-Commerce Package*)¹⁹ la quale è andata ad ampliare il regime di tassazione a destinazione delle merci, includendovi le vendite a distanza a soggetti non passivi (B2C) ed estendendo a questa tipologia di cessioni il concetto di sportello unico già utilizzato in precedenza per i servizi di telecomunicazione²⁰ ed ora definito *One Stop Shop (OSS)*

¹⁸ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2018) 20 final.

¹⁹ Recepito in Italia con D.lgs. 25 maggio 2021, n. 83, “Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio [...]”

²⁰ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, “IVA: nuove norme sul commercio elettronico nell’UE per facilitare la vita ai commercianti e garantire maggiore trasparenza ai consumatori”, Bruxelles 28 giugno 20121, in https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip_21_3098 , ultimo accesso il giorno 4 agosto 2022.

5. Reverse Charge.

Il *reverse charge*, o inversione contabile, è un particolare regime IVA previsto dal regime transitorio, soggetto a scadenza¹ e disciplinato dal D.P.R. 633/1972 all'articolo 17, commi 5-6-7.

Tale articolo individua il soggetto debitore d'imposta, ossia colui in capo a cui sorge il debito d'imposta verso l'erario.

Di norma trattasi del cedente, del fornitore del bene o del prestatore del servizio, ma vi possono essere delle eccezioni, secondo quanto previsto all'articolo 193 della direttiva di rifusione: [...] *L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202*".²

Di regola in una cessione o prestazione fra soggetti passivi IVA, l'imposta viene addebitata in fattura, pagata dal cessionario/committente al cedente/prestatore e da quest'ultimo liquidata attraverso l'istituto della detrazione ed infine versata all'Erario.

Con il metodo dell'inversione contabile si verifica il trasferimento dell'obbligo tributario dal soggetto passivo cedente al cessionario nel caso di fornitura di beni, e dal prestatore al committente per i servizi.

¹ DIRETTIVA (UE) 2022/890 del Consiglio, 3 giugno 2022, "recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda la proroga del periodo di applicazione del meccanismo facoltativo di inversione contabile relativo alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi e del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA".

² DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, "Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto", art. 193.

Intervenuta l'inversione contabile il fornitore di beni o servizi emetterà fattura senza addebitare IVA, mentre l'acquirente sarà tenuto ad integrare il documento con l'aliquota di riferimento³ in vigore nel proprio paese e procedendo allo stesso tempo alla doppia registrazione contabile nel registro acquisti e nel registro vendite⁴, neutralizzando così il debito tributario.

Al meccanismo della rivalsa, è così sostituito un meccanismo di auto-fatturazione che, pur neutralizzando l'imposta per il cessionario/committente, consente la corretta entrata nel circuito IVA dell'operazione.⁵

Il regime dell'inversione contabile può essere distinto in *reverse charge interno* ed *esterno*.

Con *reverse charge interno* si identificano tutte quelle operazioni individuate dai commi 5-6-7 dell'articolo 17 del Decreto IVA.

Si tratta in questo caso di operazioni particolarmente sensibili che, benché effettuate tra operatori nazionali sono soggette ad un alto rischio di evasione fiscale.

³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 17 giugno 2019 n. 14/E, “*Chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevati ai fini IVA, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica*”, pp. 34-36.

⁴ PORTALE R., PORTALE A., “*IVA imposta sul valore aggiunto*”, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.723.

⁵ BASILAVECCHIA M., “*Corso di Diritto Tributario*”, Giappichelli Editore, Torino 2017, p.267.

Le operazioni riguardano svariati settori, tra cui la cessione di oro industriale⁶, prestazione di servizi di manodopera in campo edile⁷, quote di emissioni di gas ad effetto serra⁸.

I citati settori sono spesso caratterizzati da una debolezza strutturale del soggetto che effettua l'operazione se confrontata all'entità economica della stessa, con un aumentato rischio di mancati versamenti IVA all'Erario.

Di contro in tali operazioni la parte acquirente risulta normalmente solida, strutturata e spesso consapevole della criticità e debolezza della controparte; per contrastare i fenomeni evasi più ricorrenti in questi casi il legislatore ha introdotto nel 2005 la *responsabilità solidale dell'acquirente*⁹ nel pagamento dell'imposta.

Tale norma, consigliata dalla Commissione europea¹⁰ e già in vigore in altri Paesi UE, intende costituire un valido strumento per agevolare la riscossione dell'IVA quando sussistano elementi certi della non-economicità dell'operazione effettuata.¹¹

Nello specifico l'articolo 60-*bis* prevede la non detraibilità dell'IVA per alcune tipologie di beni¹² da parte dell'acquirente qualora esso, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore era a

⁶ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 17 comma 5.

⁷ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 17 comma 6a-*ter*.

⁸ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 17 comma 6d-*bis*.

⁹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 60-*bis*.

¹⁰ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2004/260) del 16 aprile 2004

¹¹ PORTALE R., PORTALE A., "IVA imposta sul valore aggiunto", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.1763.

¹² MINISTERO ECONOMIA E FINANZE, Decreto 22 dicembre 2005, unico articolo.

conoscenza -o avrebbe dovuto esserlo usando la normale diligenza- che l'imposta non sarebbe stata assolta dal cedente.¹³

In particolare, il secondo comma dell'articolo 60-bis identifica il prezzo inferiore al *valore normale*¹⁴ della cessione tra le condizioni che devono sussistere per far valere la solidarietà nel pagamento dell'imposta da parte del cessionario.

Con il D.L. 124/2019 il legislatore italiano ha cercato di ampliare notevolmente la platea di operazioni assoggettabili al regime di inversione contabile interno, estensione poi bocciata dalla Commissione Europea.¹⁵

In ambito comunitario tale meccanismo ha trovato pieno riconoscimento negli articoli 199, 199-*bis*, 199-*ter* della Direttiva IVA. Durante l'ECOFIN del 2 ottobre 2018 è stato raggiunto un accordo per consentire agli Stati membri di ricorrere al reverse charge interno per cessioni di beni e prestazioni di servizi fino al 30 giugno 2022¹⁶ a condizioni tecniche molto rigorose¹⁷.

Il reverse charge interno non va confuso con il regime dello *split payment*, simile nelle finalità anti-evasive ma diverso nell'applicazione e negli obblighi ad esso connessi.

¹³ CORTE CEE, Sentenza C-384/04, 11 maggio 2006.

¹⁴ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 14.

¹⁵ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2020) 243.

¹⁶ Ora posticipato al 31 dicembre 2026 per effetto della DIRETTIVA (UE) 2022/890 del Consiglio, 3 giugno 2022, "recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda la proroga del periodo di applicazione del meccanismo facoltativo di inversione contabile relativo alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi e del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA"

¹⁷ PORTALE R., PORTALE A., "IVA imposta sul valore aggiunto", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.730.

Introdotta con la legge di Stabilità 2015¹⁸ lo split payment prevede che relativamente alle cessioni di beni e servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione ed altre società definite “affidabili”¹⁹, legittimati a versare l’IVA siano questi ultimi.

La modalità applicativa dell’imposta nello split payment è diversa dal reverse charge; nello split payment si ha una vera e propria scissione dei pagamenti con l’IVA che viene addebitata in fattura dal cedente e versata direttamente dalla P.A. all’Erario, mentre con l’inversione contabile l’imposta viene contabilizzata dal cessionario.

Infine, nello split payment viene meno il vincolo di solidarietà passiva ed unico responsabile per il versamento rimane l’Ente pubblico.²⁰

Il sistema del reverse charge esterno si applica invece agli acquisti intracomunitari²¹, ossia quando in una cessione di beni o prestazione di servizi il cedente/prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso dall’Italia, mentre il cessionario/committente è un soggetto passivo italiano.

Per effetto delle disposizioni contenute nel secondo comma dell’articolo 17 d.P.R. 633/1972, devono applicare l’inversione contabile (ove prevista) tutti i soggetti passivi d’imposta stabiliti in Italia, dove per stabilito si intende *(i) un soggetto passivo residente in Italia che non abbia o non faccia intervenire una sua stabile organizzazione stabilita*

¹⁸ L. 23 dicembre 2014, n. 190, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)”.

¹⁹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto”, art. 17-ter.

²⁰ ADAMO C., “Reverse charge interno e split payment: misure antifrode a confronto”, in www.ildirittoamministrativo.it, 29 aprile 2021, ultimo accesso il giorno 21 agosto 2022.

²¹ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, “Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull’alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]”, art. 38 commi 2-3.

*all'estero, (ii) un soggetto non residente che opera attraverso una sua stabile organizzazione in Italia.*²²

Affinché si realizzi la fattispecie dell'acquisto intracomunitario devono sussistere contemporaneamente tre condizioni: onerosità, acquisizione della proprietà e movimentazione del bene.

L'onerosità dell'operazione deve avere ad oggetto un bene materiale, restano quindi esclusi i beni immobili ed immateriali che non possono essere trasferiti in Italia, nonché le cessioni a titolo gratuito. L'acquisizione della proprietà si ha normalmente per atto regolamentato in Italia del Codice civile, articolo 1470; secondo la normativa comunitaria invece si ha acquisto intracomunitario di beni quando si ha il *potere di disporre di un bene come proprietario*.²³

Il bene deve infine essere fisicamente introdotto nel territorio italiano con provenienza da altro Stato comunitario.

Se manca il trasferimento fisico dei beni, viene meno l'acquisto intracomunitario.²⁴

Al realizzarsi delle precedenti condizioni, si ha di conseguenza una cessione intracomunitaria facendo sorgere una serie di formalità ed obblighi in capo al soggetto passivo nazionale previsti agli articoli da 43 a 50 del D.L. 331/1993.

Per poter effettuare queste operazioni intracomunitarie i soggetti IVA devono essere inclusi nell'archivio VIES (VAT Information

²² PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.722.

²³ DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, *"Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto"*, art. 20.

²⁴ PORTALE R., PORTALE A., *"IVA imposta sul valore aggiunto"*, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.2142.

Exchange System)²⁵, devono mantenere un apposito registro di movimentazione dei beni comunitari nonché presentare un elenco riepilogativo delle operazioni effettuate.²⁶

Il VIES è un sistema di scambi automatici tra amministrazioni finanziarie degli Stati membri, fondamentale per monitorare le controparti negli scambi intracomunitari.

Il sistema VIES consente agli operatori commerciali che effettuano operazioni intracomunitarie di verificare la validità del numero di identificazione IVA dei loro clienti, in mancanza del quale l'operazione commerciale diventa imponibile nello Stato del cedente se lo stesso non è in grado di dimostrare che l'imposta è stata assolta dal cessionario.²⁷

Dal 2020 tale iscrizione è divenuta requisito sostanziale²⁸ per poter applicare il reverse charge negli scambi intracomunitari; la non imponibilità IVA non viene inoltre riconosciuta se il cedente non rispetta l'obbligo di presentare il modello Intrastat delle vendite.²⁹

²⁵ REGOLAMENTO (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, “relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (rifusione)”, art.17.

²⁶ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, “Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]”, art. 50 commi 5-bis e 6.

²⁷ CASSAZIONE, Sentenza 24 agosto 2018 n. 21102.

²⁸ DIRETTIVA (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, “che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri”.

²⁹ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, “Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]”, art. 41 comma 2-ter.

6. Regime del margine

Il *regime del margine* è un regime facoltativo IVA che fa riferimento al commercio di beni mobili usati, ossia tutti quei beni che hanno già scontato l'imposta in via definitiva, il cui scopo è la necessità di evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione in sede di cessione degli stessi *ad un soggetto passivo d'imposta per la successiva rivendita, con conseguente ulteriore imposizione ai fini IVA in relazione al prezzo da questi praticato*.¹

Per evitare la reiterata imposizione non viene assoggettato ad imposta il corrispettivo di cessione, ma la differenza tra prezzo di vendita e prezzo di acquisto inclusivo di IVA, tale differenza rappresenta il margine imponibile.

Tale regime è disciplinato dal D.L. 41 del 23 febbraio 1995² che recepisce il contenuto della Direttiva CEE n. 1994/5.

Il regime del margine si applica alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato effettuate da un soggetto passivo-rivenditore quando tali beni gi siano stati ceduti nella Comunità da una delle persone seguenti: (i) una persona che non sia soggetto passivo, (ii) un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia esentata conformemente all'articolo 136, (iii) un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo benefici della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e riguardi un bene d'investimento, (iv) un altro soggetto passivo-

¹ Cfr. MINISTERO FINANZE – DIP. ENTRATE, Circolare 22 giugno 1995 n. 177.

² D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, “*Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse*”, artt. da 36 a 40.

*rivenditore, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia stata assoggettata all'IVA conformemente al presente regime speciale.*³

I beni interessati a questo regime sono indicati all'articolo 311, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2006/112/CE, i quali devono essere rivenduti così come sono stati acquistati o riparati, ma non devono aver perso le loro caratteristiche tipologiche od essere utilizzati come materia prima o semilavorato.⁴

Con questo regime l'IVA viene calcolata con il *metodo base da base*, con applicazione dell'imposta sul margine netto di guadagno come introdotto dalla Direttiva 94/5/CE.

Posto che quello del margine è un regime facoltativo e non obbligatorio⁵ il margine imponibile può essere determinato attraverso tre diversi metodi di calcolo: il metodo analitico, il metodo forfettario, ed il metodo globale.

La determinazione analitica del margine è il metodo ordinario con cui si calcola l'imposta.⁶

Il metodo analitico è applicabile dai soggetti che effettuano abitualmente il commercio di beni usati, ma diviene obbligatorio per coloro che effettuano tali operazioni occasionalmente; impone che ogni operazione venga trattata separatamente dalle altre,

³ DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006, "Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto", art. 314.

⁴ PORTALE R., PORTALE A., "IVA imposta sul valore aggiunto", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.1952.

⁵ Cfr. CASSAZIONE, sentenza 9 marzo 2016, n. 4620, § 8.1, in www.studiocerbone.com, ultimo accesso il giorno 8 agosto 2022.

⁶ PORTALE R., PORTALE A., "IVA imposta sul valore aggiunto", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.1954.

determinando la base imponibile per ogni singola operazione senza possibilità di effettuare compensazioni fra i margini.⁷

La base imponibile viene calcolata sulla differenza positiva tra il prezzo di vendita del bene ed il suo prezzo di acquisto aumentato delle spese di riparazione ed accessorie dello stesso.

Pertanto, se il margine risultante è positivo, la differenza rappresenta la base imponibile sulla quale applicare le regole del regime del margine; mentre se il margine risulta negativo, ossia il prezzo di realizzo è inferiore ai costi sostenuti, non vi sarà nessuna imposta da applicare.

Tutti i soggetti che operano nel regime analitico possono optare, anche in sede di dichiarazione annuale IVA, per l'applicazione della normale imposta per una o più operazioni effettuate, secondo le regole previste nei titoli I e II del D.P.R. 633/1972.⁸

Il metodo forfettario è disciplinato all'articolo 36, comma 5 del D.L. 23 febbraio 1995 n.41 e riferisce solamente a specifiche tipologie di beni i cui prezzi di vendita non sono di immediata e semplice rilevabilità.

Il metodo in esame può essere applicato sia ai venditori abituali che occasionali dei suddetti beni. Il margine lordo viene calcolato applicando una percentuale fissa (forfettaria) stabilita per legge al prezzo di rivendita del bene.

⁷ CARUNCHIO S., *“IVA: regime del margine ed imposte dirette tra commercio di francobolli e monete da collezione”*, in www.fondazionenazionalecommercialisti.it, ultimo accesso il giorno 8 agosto 2022.

⁸ PORTALE R., PORTALE A., *“IVA imposta sul valore aggiunto”*, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.1955.

Il metodo globale è tipicamente utilizzato dai rivenditori professionisti di beni usati.

A differenza del metodo analitico il margine non viene calcolato per singole poste ma considerando la massa delle operazioni nel periodo di riferimento. In questo modo i margini negativi andranno a costituire un credito per il periodo successivo.

Chi opera con il regime del margine, indipendentemente dal metodo di calcolo scelto, se non esercita attività esonerata dall'obbligo di fatturazione è tenuto ad emettere fattura di vendita ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972, indicando il prezzo di vendita inclusivo di IVA⁹ ed indicando il regime speciale con la norma di riferimento.¹⁰

Le cessioni intracomunitarie di beni usati nel regime del margine vengono equiparate a vendite nazionali, quindi sempre imponibili IVA in Italia.¹¹

⁹ PORTALE R., PORTALE A., *“IVA imposta sul valore aggiunto”*, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.1957.

¹⁰ Ad esempio *“Cessione in regime speciale del margine di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 Imposta assolta dal venditore compresa nel corrispettivo”*.

¹¹ D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, *“Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse”*, art. 37 comma 2.

CAPITOLO II

Le frodi carosello

1. Inquadramento della frode fiscale.

La frode fiscale è una fattispecie delittuosa affrontata da giurisprudenza e dottrina fin dagli anni '30 del secolo scorso.^{1 2}

Particolarmente rilevante è la legge n° 4 del 7 gennaio 1929, definita la *Magna Charta* del diritto penale tributario³.

Con la 4/1929 il legislatore introduceva tra gli altri l'alternatività tra illecito penale ed amministrativo, il principio di ultrattività per le norme penale-tributarie e la c.d. *pregiudiziale tributaria*⁴.

Il principio di alternatività escludeva che per uno stesso illecito previsto come reato potesse essere prevista anche sanzione amministrativa, mentre il principio di ultrattività basato sul *tempus regit actum*, legava le norme penali tributarie ai fatti consumanti durante la loro vigenza, anche se in seguito abrogate o modificate *in melius*⁵.

La pregiudiziale tributaria prevedeva la sospensione dell'azione penale fino al completo accertamento da parte della giustizia tributaria dell'imposta evasa con conseguente rallentamento dei procedimenti.

In seguito, il legislatore tentò di individuare e punire con maggior efficacia le condotte idonee ad intaccare e ledere gli interessi tributari attraverso il D.P.R. 645/1958 che contemplava alcune pene detentive.⁶

¹ R.D. 14 settembre 1931 n° 1175, "Testo unico per la finanza locale", art. 55, comma 1.

² R.D. 17 settembre 1931 n° 1608, art. 18

³ GIORGI M.S., "Rapporti tra processo penale e processo tributario", in www.giustizia-tributaria.it, ultimo accesso il giorno 31 agosto 2022.

⁴ L. 7 gennaio 1929 n° 4, "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", art. 21 comma 3.

⁵ TOCCI S., "Il sistema dei reati tributari e le riforme di cui al d.l. n. 124 del 2019 a al d.lgs. n. 75 del 2020", in www.cortedicassazione.it, ultimo accesso il giorno 29 agosto 2022.

⁶ D.P.R. 29 gennaio 1958 n° 645, "Testo unico sulle imposte dirette", artt. 243 e 252.

Il primo importante rafforzamento del sistema penale tributario italiano si ebbe con l'introduzione dei D.P.R. 600/1973⁷ che ampliò il numero di illeciti puniti con misure detentive e con il D.P.R. 633/1972⁸ che introdusse la detenzione per alcuni illeciti in materia di IVA.

Tale impostazione continuava però a trovare un notevole ostacolo applicativo nella persistente vigenza della pregiudiziale tributaria.

Con il Decreto-legge 429/1982⁹ si supera finalmente lo scoglio della pregiudiziale tributaria, che viene abrogata, introducendo il c.d. *doppio binario* secondo il quale l'azione penale poteva essere avviata senza attendere l'esito finale del contenzioso tributario, il quale poteva a sua volta liberamente proseguire senza essere sospeso a causa della pendenza del procedimento penale, in deroga all'art. 3 c.p.p.¹⁰

Con la L. n. 516/1982 si crea così un corpo normativo specifico di disposizioni penali per tutelare gli interessi tributari in materia di imposte dirette ed IVA, prevedendo una serie di ipotesi delittuose relative alla frode fiscale connotate da un elemento comune: il dolo specifico.¹¹

La formulazione di una serie di ipotesi casistiche dirette a colpire la condotta prodromica e non l'illecito tributario vero proprio portò l'apparato sanzionatorio ad essere predisposto più alla tutela dell'accertamento stesso che non del gettito fiscale.¹²

Lo strumento penale divenne l'arma per combattere l'evasione, tipicizzando comportamenti che concretamente presentavano pericolosità esigua o nulla, senza possibilità di apprezzamento da parte del giudice, andando così a ledere il principio di offensività¹³ ed

⁷ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, "*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*", art. 56.

⁸ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*", art. 50.

⁹ Convertito in LEGGE 7 agosto 1982 n. 516, "*Manette agli evasori*".

¹⁰ GIORGI M.S., "*Rapporti tra processo penale e processo tributario*", in www.giustizia-tributaria.it, ultimo accesso il giorno 31 agosto 2022.

¹¹ SANTAMARIA B., "*La frode fiscale*", quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011, p.44.

¹² TOCCI S., "*Il sistema dei reati tributari e le riforme di cui al d.l. n. 124 del 2019 a al d.lgs. n. 75 del 2020*", in www.cortedicassazione.it, ultimo accesso il giorno 29 agosto 2022.

¹³ È un principio di rilevanza costituzionale che si individua nel combinato disposto degli artt. 2, 13, 25, 27 della Costituzione, nonché negli artt. 43 c.p. e 49 c.p.

a sovraccaricare gli stessi uffici giudiziari distogliendo risorse dal perseguimento di vicende criminose degne di maggior attenzione.¹⁴

La miniriforma introdotta con la L. 154/1991 riformulò gran parte delle fattispecie di reato, senza però ottenere risultati di rilievo.

Da più parti si sollevò l'esigenza di una radicale riforma in materia, formalizzata nel disegno di legge C 1850 del 1996 con il quale si attribuiva al Governo il mandato per depenalizzare i reati minori e del successivo disegno di legge delega n. 2979 del dicembre 1997 concernente la riforma dei reati in materia d'imposte dirette e sul valore aggiunto.¹⁵

La riforma si concretizzò con il D.lgs. 74/2000 in attuazione della legge delega 205/1999 art.9, che attuò una vera e propria inversione di rotta assumendo come obbiettivo quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati alla lesione degli interessi fiscali con correlata rinuncia alla criminalizzazione dei soli atti preparatori e formali.¹⁶

La scelta di ancorare la sanzione penale alla tutela degli interessi tributari ha portato il legislatore delegato a concentrare l'attenzione su poche fattispecie incriminatrici di natura delittuosa, non più dirette a colpire fatti prodromici all'evasione ed incentrate nella dichiarazione annuale per le imposte sui redditi e sul valore aggiunto quale momento consumativo del reato¹⁷, lasciando per cui tutte le violazioni preparatorie prive di rilevanza penale.

¹⁴ AA.VV., “*Relazione di accompagnamento [...] Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi della legge 25 giugno 1999, n.205.*”, in www.uniroma2.it ultimo accesso il giorno 31 agosto 2022.

¹⁵ SANTAMARIA B., “*La frode fiscale*”, quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011, p.208.

¹⁶ AA.VV., “*Relazione di accompagnamento [...] Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi della legge 25 giugno 1999, n.205.*”, in www.uniroma2.it ultimo accesso il giorno 31 agosto 2022.

¹⁷ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]”, art. 1, comma f.

Il decreto riunisce i reati in due categorie: i delitti in materia di dichiarazione¹⁸ e quelli in materia di documenti e pagamento delle imposte.¹⁹

Viene inoltre introdotto il cd *principio di specialità* secondo cui *quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale* fermo restando che *permane in ogni caso la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, co. 1 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato*.²⁰

Il principio di specialità è un principio generale dell'ordinamento penale²¹ per effetto del quale quando uno stesso fatto sia punito da norme penali e da norme che comminino sanzioni amministrative, si applica esclusivamente la disposizione che contiene tutti gli elementi costitutivi della disposizione generale assieme agli elementi speciali, che costituiscono un *quid pluris* rispetto alla disposizione generale.²²

Con la successiva riforma fiscale del 2003 viene ribadita la volontà di riservare la legge penale solo ai casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'erario.²³

Tra il 2004 ed il 2006 vengono introdotte nel D.lgs. 74/2000 tre nuove fattispecie di reato incentrate sull'inadempimento e prive di elementi di frode (articoli 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*), mentre nel 2011 il Governo Monti interviene abbassando le soglie di punibilità, innalzando i limiti di prescrizione e subordinando l'accesso al patteggiamento al pagamento del debito tributario.²⁴

¹⁸ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", artt. da 2 a 7.

¹⁹ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", artt. da 8 a 11.

²⁰ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", art. 19

²¹ CODICE PENALE, art. 15 "*Materia regolata da più leggi penali o da più disposizioni della medesima legge penale*".

²² SANTAMARIA B., "*La frode fiscale*", quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011, p.226.

²³ LEGGE 7 aprile 2003, n.80, "*Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale*", art.2 comma 1 lettera m.

²⁴ LEGGE 14 settembre 2011, n. 148, "*Recante ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*", art. 2 comma 36.

Nel 2015 il D.lgs. n. 158 interviene in maniera più articolata sulla disciplina penale tributaristica riducendo l'area di intervento della sanzione ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico e caratterizzati da comportamenti artificiosi, simulatori e fraudolenti. Viene riscritto ed ampliato il reato di dichiarazione fraudolenta²⁵ mediante altri artifici, mentre di contro viene ridimensionata la portata del reato di dichiarazione infedele²⁶ di fatto "addolcendo" la precedente normativa.

Il legislatore è nuovamente intervenuto nella materia nel 2019²⁷, questa volta per inasprire il trattamento sanzionatorio con una netta inversione di marcia rispetto al 2015.

L'inasprimento avviene su tre diverse direttrici: l'intervento sul trattamento sanzionatorio, l'introduzione della confisca allargata, la previsione della responsabilità degli enti *ex* D.lgs. 231/2001 anche per gli illeciti penali tributari.²⁸

Nel complesso ne consegue una maggiore severità repressiva, non solo per i reati fraudolenti²⁹, ma anche per quelli di infedeltà o di omissione dichiarativa che vedono innalzate le pene massime e minime oltre che ad un abbassamento della soglia di rilevanza penale dell'illecito.

Ultimo intervento sul D.lgs. 74/2000 lo si ha nel 2020 a seguito del recepimento della Direttiva PIF³⁰, attraverso il D.lgs. 75/2020.

Il recepimento della direttiva ha introdotto la punibilità a titolo di tentativo in relazione ai reati dichiarativi ex articoli 2-3 e 4 del D.lgs. 74/2000 nell'ipotesi di atti compiuti anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione Europea e finalizzati

²⁵ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", art. 3.

²⁶ D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., "Reati tributari e sistema normativo europeo", Wolters Kluwer Editrice, Milano 2017, p. XIX

²⁷ D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili".

²⁸ TOCCI S., "Il sistema dei reati tributari e le riforme di cui al d.l. n. 124 del 2019 a al d.lgs. n. 75 del 2020", in www.cortedicassazione.it, ultimo accesso il giorno 29 agosto 2022.

²⁹ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", artt. 2-3.

³⁰ DIRETTIVA (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017 in tema di "lotta alla frode che leda gli interessi dell'Unione".

all'evasione dell'IVA per un valore non inferiore ai dieci milioni di euro.³¹

2. La frode IVA e la frode carosello

La frode carosello, definita anche *Missing Trader Intra-Community Fraud*¹, è una specifica tipologia di frode in ambito IVA imperniata sugli istituti della rivalsa e della detrazione, sul principio di tassazione a destinazione nei rapporti intracomunitari² e nelle fattispecie criminali ex articoli 2 e 8 del D.lgs. n. 74/2000, rispettivamente nei temi di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* e di *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*.³

La frode in ambito IVA si basa sull'abuso delle norme nel commercio transfrontaliero europeo, generando un costo di circa 60 miliardi di euro di perdite fiscali alle amministrazioni europee.⁴ La frode si concretizza attraverso uno schema semplice ma allo stesso tempo artificioso, attraverso una serie di operazioni ed operatori fittiziamente interposti tra i classici cedente e cessionario⁵.

Nello schema più semplice di frode IVA e circoscritto al territorio nazionale, i documenti fiscali vengono emessi da società fittiziamente interposte, denominate *cartiere* o *missing trader*, create con l'unico scopo di celare il reale cedente/prestatore agli occhi del fisco.

In questo modo il debito d'imposta rimane in capo alla *cartiera*, la quale non presenta dichiarazione fiscale e non adempie agli obblighi di versamento, mentre il reale fornitore opera *in nero*, senza emettere

³¹ LAZZERI F., "Decreto legislativo 14 luglio 2020, n.75 [...]", in www.sistemapenale.it, ultimo accesso il giorno 31 agosto 2022.

¹ POUWELS A., "Missing Trader Intra-Community Fraud", Policy Department for Budgetary Affairs, giugno 2021, in www.europarl.europa.eu ultimo accesso il giorno 8 settembre 2022.

² GIOVANARDI A., "Le frodi IVA, profili ricostruttivi", Giappichelli Editore, Torino 2013, p.13

³ CEROLI P., "Frodi carosello", in www.iltributario.it, ultimo accesso il 1° settembre 2022.

⁴ Dati www.europol.europa.eu, ultimo accesso il giorno 19 settembre 2022.

⁵ INCERTO G., PICHIERRI E., "Le frodi carosello", 22 marzo 2022, in www.mementopiù.it, ultimo accesso 1° settembre 2022.

alcun documento fiscale. Da parte sua il cessionario del bene o committente del servizio annoterà in contabilità le fatture emesse dalla cartiera come un normale acquisto.⁶

Con il termine frode carosello si intende invece un meccanismo più complesso, che si concretizza mediante la reiterata emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di società avente sede in Stati membri, senza che necessariamente corrisponda un effettivo movimento di merce.

Questa tipologia di frode viene definita *carosello* a causa della natura ciclica delle operazioni che la compongono, ed ha generalmente ad oggetto beni ad elevato valore unitario e facilmente trasportabili quali telefoni cellulari, computer, autovetture nuove.⁷

La frode carosello necessita di due diverse società interposte tra cedente e cessionario: un operatore comunitario definito *conduit company* ed una società *cartiera* nazionale.

Il meccanismo prende forma dalla *conduit company* che, attraverso il regime del *reverse charge*, andrà prima ad acquisire i prodotti sul mercato comunitario per poi cederli immediatamente alla società *cartiera* nazionale sempre applicando il medesimo regime⁸. La *conduit company* europea si troverà in una situazione neutra rispetto alle proprie autorità fiscali avendo regolarmente registrato sia l'acquisto che la cessione intracomunitaria.

La seconda fase, relativa alla frode vera e propria, prevede una cessione dei beni, imponibile ai fini IVA o direttamente alla società beneficiaria della frode (*broker*) o ad una o più società filtro (*buffers*) appositamente interposte nella catena al fine di rendere

⁶ GUARDIA DI FINANZA, Circolare 4 dicembre 2017 n. 1/2018, “*Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*”, Volume 1, p.156.

⁷ TOMA G.D., “*La frode carosello nell’IVA. Parte prima: risvolti penali?*”, in “*Diritto e pratica tributaria*”, Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.716

⁸ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, “*Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull’alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]*”, art. 38-41.

maggiormente difficoltosa l'individuazione del meccanismo illecito e dei suoi responsabili.⁹

Tale cessione può avvenire sia a prezzo di mercato, sia sottocosto, sia concedendo un margine di guadagno alla *cartiera*; in tutti i casi la stessa non presenta dichiarazione fiscale e non adempie agli obblighi di versamento.¹⁰

Nel caso di vendita sottocosto la *cartiera* mantiene il suo equilibrio finanziario fintanto che il prezzo di vendita -inclusa l'IVA che non versa- andrà a coprire il prezzo di acquisto dei prodotti. Da parte del cessionario il vantaggio diventa maggiore: oltre a vedersi retrocedere l'IVA pagata alla *cartiera*, è inoltre in grado di vendere i prodotti ad un prezzo inferiore a quello della concorrenza, attuando i c.d. prezzi predatori e distorcendo così mercato di riferimento.¹¹

L'imposta non versata dalla *cartiera* è successivamente suddivisa tra i soggetti facente parte l'accordo fraudolento.¹²

Va inoltre sottolineato che nella quasi totalità dei casi l'acquisto stesso è fittizio in quanto le società interposte non entrano mai realmente in possesso dei beni e tutte le operazioni si svolgono cartolarmente in maniera pressoché simultanea, mentre il bene viaggia direttamente dal primo cedente (il reale fornitore del bene) al cessionario ultimo nazionale (il *broker*).

Il ciclo si può infine completare con la successiva nuova cessione intracomunitaria da parte del *broker* verso la *conduit company*, per far ripartire la frode, senza che la merce raggiunga mai un utente finale (da qui la definizione di carosello).¹³

Il *broker* nel caso di nuova cessione comunitaria e nel rispetto della normativa vigente richiederà quindi il rimborso dell'IVA corrisposta

⁹ COMMENDATORE S., ALLONI F., "Evoluzione delle Frodi Carosello: la nuova ECO. Analisi degli aspetti sanzionatori, amministrativi e penali", in L'IVA, n. 1/2014, p. 52.

¹⁰ MARCHESELLI A., "Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA, carosello fra onere della prova, inesistenza, inerenza", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2012, volume 83, fascicolo 6, pp. 1138-1139.

¹¹ TOMA G.D., "La frode fiscale nell'IVA. Parte seconda: risvolti tributari?", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 6, pp. 1384-1386.

¹² TOMA G.D., "La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.717.

¹³ CORTE DI GIUSTIZIA, causa C-384/04, "Federation of Technological Industries e a.", Racc., I, p.4222, punto 12, in www.eur-lex.europa.eu ultimo accesso il giorno 19 settembre 2022.

alla *cartiera*¹⁴, in questo modo vi sarà una doppia perdita per l'Erario: da un lato il mancato versamento da parte della *cartiera*, dall'altro il rimborso (o l'indebita compensazione di crediti fiscali ex art. 10-*quater* D.lgs. 74/2000) nei confronti del *broker*.¹⁵

Ci si trova quindi di fronte ad una frode IVA ogniquale volta vi sia all'interno della filiera un soggetto fittiziamente interposto che, prima di divenire *missing trader*, non versi l'imposta addebitata all'interponete. Non potrebbe ritenersi realizzata la frode, di contro, quando non si possa dimostrare che l'acquirente fosse a conoscenza di tale fittizia interposizione.

Si tratta di fattispecie particolarmente insidiosa, in cui è tutt'altro che semplice "seguire" la movimentazione della merce, e come spesso accade gli organizzatori non reiterano più volte il medesimo circuito; anzi, lo schema viene complicato e variato grazie all'inserimento a valle della cartiera di più società filtro, spesso inconsapevoli.¹⁶

3. Figure che intervengono nella frode

Nella sua relazione al Consiglio ed al Parlamento europeo del 16 aprile 2004, la Commissione affronta il tema delle frodi carosello indicandone oltre alle modalità, anche le figure coinvolte.¹

La *conduit company*, definita anche intermediaria, è una società comunitaria residente in uno stato diverso da quello ove si svilupperà la frode. Essa rappresenta il fornitore comunitario ed ha in compito di neutralizzare le cessioni dall'imposta sul valore aggiunto attraverso il meccanismo del *reverse charge*.²

¹⁴ D.L. 30 agosto 1993, n. 331, "Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]", art. 41

¹⁵ TOMA G.D., "La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.744-746.

¹⁶ GIOVANARDI A., "Le frodi IVA, profili ricostruttivi", Giappichelli Editore, Torino 2013, p.23-25

¹ COM(2004) n. 260 def., del 16 aprile 2004.

² D.L. 30 agosto 1993, n. 331, "Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposta sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati ed in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE [...]", artt. 38.

Il *missing trader*, ossia la *cartiera*, è la società fittizia appositamente creata per perpetrare la frode. È destinata ad effettuare l'acquisto intracomunitario dalla *conduit company* e la cessione nazionale a favore del *broker* (o della società *buffer*) incamerando l'IVA addebitata in fattura attraverso il meccanismo della rivalsa.

In sede di liquidazione periodica dell'IVA, la *cartiera* omette di effettuare dichiarazioni e versamenti all'Erario, scomparendo nel nulla.³

Titolari e amministratori di queste società sono solitamente soggetti nullatenenti, pregiudicati o delinquenti abituali. Ciò consente di ostacolare le azioni di recupero dell'imposta evasa da parte dell'Amministrazione Finanziaria essendo questi soggetti incapienti e senza fissa dimora.⁴

Il *broker*, l'interponente. In genere è anche l'ideatore nonché il beneficiario della frode. Esso può trarre profitto dal meccanismo di frode attraverso varie direttive già individuate nel precedente paragrafo.

La società filtro, o *buffer*. Non è una figura indispensabile per la riuscita della frode, ma svolge una funzione strategica di "diluizione" delle operazioni fraudolente, rendendo più difficoltosa l'emersione della frode occultando la diretta connessione tra la cartiera e l'effettivo destinatario della merce. La società filtro svolge normalmente una reale attività economica, presenta le dichiarazioni IVA e versa il dovuto all'Erario.

Nei casi più articolati le società filtro possono essere numerose, con solide strutture aziendali ed operanti da anni nel mercato di riferimento.⁵ Spesso può capitare che le stesse società filtro siano inconsapevoli di essere parte di un meccanismo di frode carosello.⁶

³ TOMA G.D., "La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.716-717.

⁴ GUARDIA DI FINANZA, Circolare 4 dicembre 2017 n. 1/2018, "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Volume 1, p.156.

⁵ MANFRIANI G., "Le operazioni soggettivamente inesistenti ed i riflessi IVA", in "Il Tributo", fascicolo 86, maggio 2022, p.11, in www.iltributo.it

⁶ CEROLI P., "Frodi carosello", in www.iltributario.it, ultimo accesso il 1° settembre 2022.

4. Frode carosello e art.2 D.lgs. 74/2000

L'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti come ipotesi di frode fiscale è stata introdotta inizialmente dall'art. 50, comma 4, del D.P.R. 633/1972. La previsione del D.P.R. 633/1972 e la successiva L. 516/1982 identificavano sotto una singola norma sia la fattispecie dell'emissione che dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Il nuovo sistema penale tributario nato con il D.lgs. 74/2000 ha separato le due fattispecie, prevedendo due diversi articoli (art.2 e art.8).¹

L'art. 2, comma 1, del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevede il reato di *dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*. Tale reato è sanzionato con la pena della reclusione da quattro ad otto anni per *chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi*.²

La dichiarazione fraudolenta è un reato proprio poiché può essere commesso solo dai soggetti obbligati alla presentazione di talune dichiarazioni, è inoltre inquadrabile come reato di pericolo perfezionandosi nel momento in cui tali dichiarazioni vengono presentate alle autorità fiscali, a prescindere dal verificarsi di un evento di danno, ed è caratterizzata dal dolo specifico di evasione.³

La ratio della norma incriminatrice è da ricercarsi secondo alcuni Autori nella necessità di tutelare l'affidamento dell'Amministrazione Finanziaria alla presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione veritiera; dall'altra l'interesse tutelato dovrebbe

¹ D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., "Reati tributari e sistema normativo europeo", Wolters Kluwer Editrice, Milano 2017, p. 4

² D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", art. 2, comma 1.

³ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione II, 10 settembre 2021, n.36415.

individuarsi nella integrale e tempestiva percezione dei tributi⁴, come anche confermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 53318 del 20 luglio 2018.

Per il configurarsi del reato non è prevista nessuna soglia di punibilità, ma al contrario è stata prevista una ipotesi di attenuante con pene edittali meno severe in caso di elementi passivi fittizi inferiori a 100.000 euro.⁵

La condotta è di tipo commissivo e si scinde in due momenti diversi. Nella prima fase vi è la registrazione del documento contabile e la sua detenzione ai fini di prova⁶, nella seconda l'indicazione di tali elementi fittizi nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA.⁷ Il momento dichiarativo è fondamentale, la semplice detenzione ed annotazione in contabilità non può essere punita a titolo di tentativo, secondo quanto disposto dall'art.6 comma 1, D.lgs. 74/2000 ed il reato si consuma istantaneamente con la presentazione della dichiarazione.⁸

Lo scopo di siffatta previsione consiste nel lasciare la possibilità al contribuente di ravvedersi spontaneamente, presentando una dichiarazione veritiera e corretta.⁹

Tuttavia, il successivo comma 1-*bis* introdotto a seguito del recepimento della direttiva PIF¹⁰ stabilisce che la non punibilità ex art.6 comma 1 D.lgs. 74/2000 *non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio*

⁴ GAMBOGI G., “*I nuovi reati tributari*”, Giuffrè Editore, Milano 2020, p.25

⁵ TRAVERSI A., “*La difesa nel processo per reati tributari*”, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.222-223.

⁶ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 30 aprile 2014, n.40198

⁷ D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., “*Reati tributari e sistema normativo europeo*”, Wolters Kluwer Editrice, Milano 2017, p. 13-14

⁸ GAMBOGI G., “*I nuovi reati tributari*”, Giuffrè Editore, Milano 2020, p.31; CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 16 dicembre 2016, n.16459; CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 20 maggio 2014, n.52752.

⁹ GUARDIA DI FINANZA, Circolare 4 dicembre 2017 n. 1/2018, “*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*”, Volume 1, p.152.

¹⁰ DIRETTIVA (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017 in tema di “*lotta alla frode che leda gli interessi dell'Unione*”.

*di un altro stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.*¹¹

L'art.2, comma 1, indica le fatture o altri documenti contabili come oggetto della condotta incriminata, ossia una precisa tipologia di documenti¹² attestante la cessione di beni o la prestazione di servizi¹³; questi documenti per integrare il delitto di dichiarazione fraudolenta devono essere relativi ad *operazioni inesistenti*.¹⁴

Con *operazioni inesistenti* si intendono *le fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base a 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 da quelli effettivi*.¹⁵

Rientrano dunque in questa definizione sia le fatture oggettivamente fittizie, ossia documentanti operazioni mai eseguite¹⁶; sia nel caso di inesistenza soggettiva in cui le operazioni hanno effettivamente luogo, ma tra soggetti diversi da quelli documentati.¹⁷

Nella prima ipotesi l'operazione mai eseguita è da ritenersi sia materialmente che ideologicamente falsa¹⁸; l'inesistenza oggettiva è a sua volta totale quando la fattura è emessa da imprese inesistenti quali sono ad esempio le *cartiere*; o parziale, quando la quantità fatturata è maggiore di quella realmente fornita.¹⁹ Si parla infine di sovrapproduzione quando il prezzo fatturato è maggiore di quello realmente pagato.²⁰

¹¹ D.LGS. 14 luglio 2020 n. 75, “Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”, art. 2 comma 1.

¹² D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”, art. 21

¹³ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”, artt. 2-3.

¹⁴ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 27 febbraio 2018, n. 40448; CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 17 ottobre 2013, n.47471.

¹⁵ D.LGS. 10 marzo 2000, n. 74, “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]”, art. 1, lettera a).

¹⁶ DORIGO S., “Reati tributari”, in “Digesto delle Discipline Privatistiche - Sezione Commerciale – Ottavo aggiornamento”, Utet Giuridica, Milano 2017, p.396

¹⁷ TRAVERSI A., “La difesa nel processo per reati tributari”, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.234; CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 26 giugno 2020, n.20901.

¹⁸ CORTE DI CASSAZIONE, III Sezione Penale, 25 ottobre 2018, n.6360

¹⁹ TRAVERSI A., “La difesa nel processo per reati tributari”, Giuffrè Editore, Milano 2022, p.233

²⁰ SANTAMARIA B., “La frode fiscale”, quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011, p.237

L'inesistenza soggettiva si ha, oltre che nel caso già citato di discrepanza tra soggetti documentati e reali, anche nel caso venga attestato un negozio giuridico diverso da quello realmente intercorso tra le parti.²¹

Nell'ambito della frode carosello l'interponente nazionale si rende responsabile del reato di *dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, poiché utilizza fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, con lo scopo di maturare un inesistente credito IVA.²²

La fattura emessa dalla cartiera sarà soggettivamente inesistente essendovi una falsa indicazione del fornitore²³; mentre sarà oggettivamente inesistente, e perciò assolutamente fittizia, nel momento in cui le operazioni descritte non siano mai intercorse né tra le parti indicate né tra soggetti in tutto o in parte diversi.²⁴

Tuttavia, l'inesistenza deve essere adeguatamente documentata dagli organi preposti al controllo, attraverso l'analisi e la ricostruzione dei rapporti cartolari fra fornitore estero, *cartiera*, interponente (ed eventuali società filtro) al fine di dimostrare la consapevole partecipazione dello stesso al disegno criminoso.²⁵

Particolare importanza assume la documentazione extracontabile, sia cartacea che informatica, nonché la ricostruzione delle transazioni bancarie, che possa attestare rapporti diretti tra primo cedente e cessionario interponente.²⁶

Qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che vi siano fatture emesse per operazioni inesistenti è onere del contribuente dimostrarne l'effettiva esistenza e la mera esibizione della fattura o l'indicazione della regolarità formale delle

²¹ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 20 giugno 2012, n.28619; CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 26 settembre 2012, n.38574

²² TOMA G.D., "La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali?", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.736.

²³ CORTE DI CASSAZIONE, III Sezione Penale, 6 ottobre 2015, n.46857.

²⁴ SOANA G.L., "I reati tributari?", Giuffrè Editore, Milano 2017, p.381 ss

²⁵ TOMA G.D., "La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali?", in "Diritto e pratica tributaria", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.729.

²⁶ GUARDIA DI FINANZA, Circolare 4 dicembre 2017 n. 1/2018, "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Volume 1, p.161.

scritture contabili o dei mezzi di pagamento non sono sufficienti a tale scopo,²⁷ tanto che tale prova se rigorosamente intesa potrebbe sfociare nella diabolicità.²⁸

L'Amministrazione non può tuttavia limitarsi ad una generica non accettazione della documentazione del contribuente, dovendo pertanto indicare gli elementi sui quali si basa la contestazione.²⁹

Dall'inesistenza dell'operazione discende l'indetraibilità del tributo versato.³⁰ Tale previsione si scontra però con quanto statuito all'art.17 della Sesta Direttiva per cui il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può essere in via di principio soggetto a limitazioni.

Benché il diritto alla detrazione vada in assoluto escluso per le operazioni illecite è necessario considerare la posizione assunta dell'operatore che richiede la deduzione.

L'art. 168 della Direttiva 112/2006 collega il diritto alla detrazione a cessioni di beni e prestazione di servizi che siano rese proprio dal soggetto che emette fattura, e non da altri.³¹

Ne consegue che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il cessionario conserva il diritto alla detrazione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare ad una frode³² e che quindi le merci o i servizi provenissero da soggetto diverso rispetto a quello che emette fattura.

In questo caso le operazioni sono da considerarsi reali, l'acquirente ha effettivamente trattato con il *missing trader* o con la società *filtro*, ed ha allo stesso versato l'importo richiesto, inclusivo di IVA.

²⁷ CTR FRIULI VENEZIA GIULIA, "Operazioni oggettivamente inesistenti: riparto dell'onere della prova", 24 maggio 2022, in www.mementopiu.it, 9 settembre 2022, ultimo accesso il giorno 12 settembre 2022.

²⁸ GREGGI M., "Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA", in "Diritto e pratica Tributaria", volume 87, fascicolo 1, Cedam Editore, Milano 2016, p.122.

²⁹ CORTE DI CASSAZIONE, sezione V, ordinanza 6 aprile 2020 n.7693

³⁰ DORIGO S., "Reati tributari", in "Digesto delle Discipline Privatistiche - Sezione Commerciale – Ottavo aggiornamento", Utet Giuridica, Milano 2017, p.396

³¹ GIOVANARDI A., "Le frodi IVA, profili ricostruttivi", Giappichelli Editore, Torino 2013, p.65

³² CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenze riunite C-439/04 e C-440/04, "Kitten e Recolta Recycling contro Stato Belga", 6 luglio 2006.

Ne dà conferma anche la sentenza *Optigen e a.*, in cui la Corte statuisce che *il diritto di un soggetto passivo [...] di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, [...], 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 viziata da frode all'imposta sul valore aggiunto.*³³

Per quanto riguarda la fattura emessa dal cedente comunitario verso la società *cartiera* nazionale, questa è probabilmente irrilevante in relazione alla fattispecie individuata dall'art.2 del D.lgs. 74/2000.

L'art.2 prevede infatti che la fattura venga *utilizzata per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.*

Il soggetto interposto, invece, pur ricevendo una fattura ideologicamente falsa emessa dal cedente comunitario, non usufruisce di alcun giovamento fiscale operando in regime di *reverse charge*.

Si troverà anzi in debito verso l'Erario nel momento in cui emetterà a sua volta fattura verso il cessionario nazionale.³⁴

Proprio l'emissione di questa fattura porterà ad integrare la fattispecie dell'art.8 D.lgs. 74/2000 che andremo ad analizzare nel dettaglio in seguito.

La posizione delle eventuali società filtro rispetto all'art. 2 D.lgs. 74/2000 andrà valutata similmente a quanto visto per la posizione del cessionario.

Queste, in base al loro grado di coinvolgimento con il meccanismo di frode potranno ricadere oltre che nel già citato art. 2 anche nella fattispecie dell'art.8 D.lgs.74/2000 nel momento in cui emettono a loro volta fattura verso il cessionario nazionale.

³³ CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenze riunite C-354/03, C-355/03, C-484-03, "*Optigen e a.*", 12 gennaio 2006.

³⁴ TOMA G.D., "*La frode carousel nell'IVA. Parte prima: risvolti penali*", in "*Diritto e pratica tributaria*", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.721-722.

5. Frode carosello ed art.8 D.lgs. 74/2000

La fattispecie di *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*¹, essendo del tutto svincolata dal reale conseguimento di una evasione d'imposta, è qualificabile come reato di pericolo astratto.²

Si tratta del primo reato disciplinato nel Capo II del Titolo II del D.lgs. 74/2000, nell'ambito dei delitti in materia di documenti e di pagamento delle imposte, ed è speculare e coesistente al reato di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 D.lgs. 74/2000.

Ogni qualvolta un soggetto ricade nella fattispecie dell'art.2, vi sarà di conseguenza un secondo soggetto imputabile *ex art. 8 D.lgs. 74/2000*, essendo queste due facce della stessa medaglia.³

A riguardo la Suprema Corte ha affermato che [...] *il riflesso penale immediato di tale frode [carosello] è quindi l'emissione, da parte delle imprese interposte/cartiere, di fatture per operazioni inesistenti nei confronti dell'interponente, condotta prevista e punita dall'art. 8 D.lgs. 74/2000; mentre di riflesso nei confronti di quest'ultimo potrà ravvisarsi il reato di cui all'art. 2 D.lgs. 74/2000, allorché egli, in sede di dichiarazione annuale, si sia avvalso degli elementi passivi fittizi originati dalle dette fatture per operazioni inesistenti.*[...]⁴

Per tale motivo il reato in oggetto ha trovato una autonoma considerazione a causa del rilievo che hanno le ipotesi di evasione perpetrate grazie all'utilizzo delle società *cartiere*⁵; e proprio per questo l'intervento punitivo viene anticipato rispetto al momento della presentazione delle dichiarazioni e svincolato dal conseguimento di una eventuale evasione.⁶

¹ D.LGS. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", art. 8

² TRAVERSI A., "La difesa nel processo per reati tributari?", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.337

³ DORIGO S., "Reati tributari", in "Digesto delle Discipline Privatistiche - Sezione Commerciale – Ottavo aggiornamento", Utet Giuridica, Milano 2017, p.398.

⁴ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 18 maggio 2011, n. 36394.

⁵ SANTAMARIA B., "La frode fiscale", quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011, p.292.

⁶ GAMBOGI G., "I nuovi reati tributari", Giuffrè Editore, Milano 2020, p.306

La condotta consiste nell'emettere o rilasciare a terzi fatture o altri documenti per operazioni inesistenti⁷, a nulla rilevando la loro effettiva utilizzazione; infatti, *l'emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall' art. 8 D.lgs. 74/2000 [...], si configura come reato di pericolo astratto, in quanto mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, anticipando la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione ed essendo svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, punendo comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del ciato interesse erariale*.⁸

Il reato quindi si perfeziona con l'emissione e il rilascio del documento falso, ossia nel momento in cui lo stesso esce dalla disponibilità dell'emittente⁹, *non essendo richiesto che quest'ultimo arrivi alla disponibilità del destinatario o che quest'ultimo lo utilizzi*.¹⁰

L'utilizzo dei termini "emissione" e "rilascio" ricomprende nell'ambito applicativo della norma sia le fatture che ogni altro genere di documento fiscale atto ad incidere sulle imposte sui redditi e sull'IVA, a nulla rilevando ai fini della fattispecie in esame tutti quei documenti emessi con l'intento di consentire l'evasione di altri tributi.¹¹

A conseguenza di ciò l'emittente sarà sempre incriminato per il reato in oggetto essendo per esso irrilevante sia l'eventuale storno mediante note di variazione delle operazioni inesistenti precedentemente emesse¹², sia il mancato utilizzo delle stesse in sede di dichiarazione da parte dell'utilizzatore¹³ che, ricordiamo, ricade nel reato *ex art.2* D.lgs. 74/2000 solo utilizzando la documentazione falsa in fase dichiarativa.

⁷ D.LGS. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", art. 1; CFR. Paragrafo 4 del presente lavoro.

⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, "Fatture per operazioni inesistenti. È reato anche senza evasione", in www.fiscooggi.it, 29 luglio 2009, ultimo accesso il giorno 12 settembre 2022.

⁹ TRAVERSI A., "La difesa nel processo per reati tributari", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.344.

¹⁰ CORTE DI CASSAZIONE, sezione III, 18 ottobre 2018, sentenza n. 47459, punto 1.1.

¹¹ GAMBONI G., "I nuovi reati tributari", Giuffrè Editore, Milano 2020, p.312

¹² TRAVERSI A., "La difesa nel processo per reati tributari", Giuffrè Editore, Milano 2022, p.344.

¹³ DORIGO S., "Reati tributari", in "Digesto delle Discipline Privatistiche - Sezione Commerciale – Ottavo aggiornamento", Utet Giuridica, Milano 2017, p.397.

Al fine di evitare una disparità di trattamento fra emittente ed utilizzatore, il quale è assoggettabile ad un unico reato pur utilizzando più documenti per operazioni inesistenti in una unica dichiarazione, è espressamente previsto¹⁴ che il rilascio di più fatture -sempre relative ad operazioni inesistenti- nel corso del medesimo periodo d'imposta integrino anche esse un unico reato.¹⁵

Appare quindi evidente come nel caso di frodi carosello nei riguardi della società *cartiera* ricorra il reato di *emissione di fatture o altri documenti inesistenti*, in quanto lo scopo ultimo di detta società è proprio quello di creare inesistenti crediti IVA per l'interponente, attraverso l'uso di documentazione relativa ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti.¹⁶

La stretta connessione tra i reati ex art. 2 ed art. 8 porta a chiedersi se esiste la possibilità che l'autore di uno di questi possa con la propria condotta concorrere nel delitto della controparte, ed esserne per questo chiamato a risponderne.

Il legislatore ha escluso questa possibilità attraverso l'art. 9 D.lgs. 74/2000 la quale introduce una deroga all' art. 110 c.p. in ambito di concorso nel reato. Si è quindi stabilito che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti non concorre nel reato dell'utilizzatore, e che specularmente chi utilizza questi documenti non può essere chiamato a rispondere di istigazione con l'emittente.¹⁷

Parte della dottrina reputa però che a seguito di riconducibilità alla stessa persona fisica delle società interposta ed interponente, sussista comunque l'intersoggettività richiesta per integrare entrambi i reati in capo al singolo soggetto, la quale beneficia così di un doppio vantaggio potendo da un lato vendere ad un prezzo inferiore a quello di mercato e dall'altro lucrando sul credito IVA inesistente.¹⁸

¹⁴ D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto [...]", art. 8 comma 2.

¹⁵ GUARDIA DI FINANZA, Circolare 4 dicembre 2017 n. 1/2018, "*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*", Volume 1, p.155.

¹⁶ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 18 maggio 2011, n.36394

¹⁷ SANTAMARIA B., "*La frode fiscale*", quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011, p.306.

¹⁸ TOMA G.D., "*La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali*", in "*Diritto e pratica tributaria*", Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.735.

Dello stesso parere è anche la Suprema Corte, la quale ha stabilito che *in tema di reati tributari la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 del D.lgs. 74/2000, non si applica laddove il soggetto emittente le fatture per operazioni inesistenti coincida con l'utilizzatore delle stesse*.¹⁹

E ancora, *risponde dei reati previsti dagli artt. 2 e 8 del D.lgs. 74/2000, il soggetto che nella sua qualità di Presidente di un'associazione sportiva dilettantistica abbia emesso, al fine di creare costi inesistenti ed abbassare la base imponibile di una società di capitali della quale era ugualmente legale rappresentante, fatture riferite a contratti di sponsorizzazioni sportive e ad alcune prestazioni promo pubblicitarie risultate inesistenti*.²⁰

Possiamo infine ricordare a riguardo il caso Berlusconi²¹ in cui, riassumendo, l'accusa contestava l'interposizione di società *offshore* fittizie nell'acquisto di prodotti televisivi da alcune *major* americane, con l'unico scopo di gonfiare il costo sostenuto da Mediaset.

Di fatto l'accusa sosteneva che le società *offshore* erano amministrate dagli stessi amministratori della società italiana, emettendo quindi fatture risultate inesistenti dal punto di vista soggettivo.

I soggetti accusati eccepivano a loro favore la deroga contenuta nell'art.9 del D.lgs. 74/2000; di diverso avviso furono invece sia la Corte d'Appello di Milano²² quanto la Corte di Cassazione che ritennero configurabili entrambi i reati.²³

Non vi sono dubbi riguardo la possibilità di configurare il concorso tra art. 8 e art. 5 del D.lgs. 74/2000²⁴ avendo la società *cartiera* lo scopo di incassare l'IVA versata dall'interponente, ma non di versarla all'Erario. Può inoltre sussistere il concorso di reati di cui all'art. 8 D.lgs.74/2000 e le fattispecie di corruzione di cui agli artt. 319 e 321 c.p.²⁵

¹⁹ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 25 ottobre 2016, n. 5434

²⁰ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 22 giugno 2017, n. 31253

²¹ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione Feriale, 1° agosto 2013, n. 35729

²² CORTE D'APPELLO DI MILANO, Sezione Seconda Penale, 8 maggio 2013, n.3232

²³ GAMBOGI G., "I nuovi reati tributari", Giuffrè Editore, Milano 2020, p.377-378.

²⁴ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 4 ottobre 2011 n. 35858.

²⁵ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione VI, 9 dicembre 2016 n. 52321, punto 6.2

6. Riciclaggio ed associazione a delinquere nella frode carosello.

I rapporti tra frode fiscale e riciclaggio sono alquanto controversi ed assai esigue sono le pronunce giurisprudenziali a riguardo.

L'art. 648-*bis* c.p. 1° comma, dispone che il riciclaggio è realizzato da *chiunque fuori dai casi di concorso nel reato [...] sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolarne l'identificazione della loro provenienza delittuosa [...]*

L'illecito consiste quindi in una serie di atti posti in essere con lo scopo di “trasformare” un capitale di provenienza illecita, mascherandone l'origine, in un capitale “pulito” da reintrodurre successivamente nel circuito economico o finanziario.¹

Dottrina e giurisprudenza si sono quindi chieste se i reati tributari siano idonei a costituire il presupposto del riciclaggio *ex* art. 648-*bis* c.p. o dell'impiego *ex* art. 648-*ter* c.p.²

Un primo orientamento escludeva il concorso tra frode fiscale e riciclaggio, sia in ragione della clausola di riserva con cui esordisce l'art. 648-*bis* (*fuori dai casi di concorso di reato*),³ sia dal mancato arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore.⁴

Tale orientamento è stato tuttavia superato e attualmente vale il principio contrario, infatti *l'evoluzione storica della norma, unitamente al suo dato letterale, portano, quindi, a ritenere che, quanto ai reati presupposto, gli unici che sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 648-bis c.p. sono solamente le contravvenzioni ed i delitti colposi: per converso, tutti i reati dolosi e, quindi anche quelli di frode fiscale, invece, sono idonei a fungere da reato presupposto.*⁵

¹ La reintroduzione nel circuito economico o finanziario ricade nel reato di *Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita*, *ex* art. 648-*ter* c.p.

² TOMA G.D., “La frode carosello nell'IVA. Parte prima: risvolti penali”, in “Diritto e pratica tributaria”, Cedam Editore, 2010, volume 81, fascicolo 3, p.743

³ D'ARCANGELO F., “Frode fiscale e riciclaggio”, p.1, in www.onorarimilano.it ultimo accesso il giorno 20 settembre 2022.

⁴ GAMBOGI G., “I nuovi reati tributari”, Giuffrè Editore, Milano 2020, p.336.

⁵ Cfr. CORTE DI CASSAZIONE, 1024/2008, “*il delitto di riciclaggio può presupporre come reato principale non solo delitti funzionalmente orientati alla creazione di capitali illeciti [...] ma anche delitti, che secondo la visione più rigorosa e tradizionalmente ricevuta del fenomeno, vi erano estranei, come ad esempio i delitti fiscali [...]*”

E ancora [...] la locuzione “altre utilità” è talmente ampia che in essa devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiamo, per l’agente che ha commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. [...] evitando di pagare le imposte dovute, consegue un risparmio di spesa che si traduce, in pratica, in un mancato decremento del patrimonio [...]»⁶

In ambito internazionale il GAFI già nel 2012 ha ravvisato nei *serious crimes* fiscali la qualifica di reato presupposto⁷ e nel 2015 la Commissione Europea con la IV Direttiva Antiriciclaggio⁸ ha riconosciuto l’esigenza di adeguarsi alle raccomandazioni del GAFI, menzionando i reati fiscali relativi ad imposte dirette ed indirette quali reati presupposti al fine del riciclaggio.

In forza della clausola di esclusione “Fuori dai casi di concorso nel reato” relativa agli artt. 648**bis** e 648**ter** c.p., l’autore di uno dei delitti ex D.lgs. 74/2000 non poteva, ante 1° gennaio 2015, essere perseguito per i reati di reimpiego o riciclaggio, come confermato anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 9392 del 4 marzo 2015.

La volontà del legislatore di colpire con maggior incisività i reati fiscali ha portato all’introduzione con legge n. 186 del 15 dicembre 2014, del nuovo art. 648**ter**-1 “Autoriciclaggio” che punisce *chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolarne concretamente l’identificazione della loro provenienza delittuosa. [...]*

Sia il reato di riciclaggio ex art. 648**bis** che di autoriciclaggio ex art. 648**ter**-1, presentano alcune criticità in ambito dei reati tributari a causa sia del rapporto sequenziale richiesto tra il delitto presupposto (il reato fiscale) e il successivo riciclaggio, sia della difficoltà ad individuare un bene definito oggetto di riciclaggio.

⁶ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione II, 17 gennaio 2012, n. 6061

⁷ GAFI/FATF, “The FATF Recommendations 2012”, p.122, in www.fatf-gafi.org.

⁸ DIRETTIVA (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio, 20 maggio 2015, “relativa alla prevenzione dell’uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio [...]”, considerando 11.

Infatti, la frode carosello non genera un arricchimento patrimoniale, ma come tutti i reati tributari una mancata diminuzione del patrimonio corrispondente all'imposta evasa.⁹

Come si è visto in precedenza la fattispecie delittuosa di cui all'art. 2 D.lgs. 74/2000 si concretizza nel momento della presentazione della dichiarazione annuale, rendendo penalmente irrilevanti i momenti precedenti; ci si trova quindi nella situazione di un "limbo penale" in cui il riciclaggio può aver luogo prima ancora della concretizzazione del reato tributario.¹⁰

Sul punto anche la giurisprudenza di legittimità ha ribadito la necessità di una sequenzialità tra delitto presupposto e riciclaggio,¹¹ e come ricorda altra sentenza il reato di riciclaggio non può quindi *avere ad oggetto somme che al momento della movimentazione non avevano ancora carattere e natura illecita e tali sono le somme sottratte al pagamento dell'obbligo fiscale di versamento delle imposte che si consuma solo al termine della presentazione della dichiarazione dei redditi*"¹²; conclusioni necessarie al fine di evitare la sottoposizione ad un doppio giudizio, prima per il reato presupposto, poi per il riciclaggio o autoriciclaggio.

La frode fiscale, tuttavia, ha di per sé finalità di nascondimento, è quindi lecito chiedersi dove finisce la frode e dove inizia il riciclaggio. La dottrina¹³ osserva come occorra valutare e verificare se il profitto della frode sia stato in seguito impiegato in ulteriori attività imprenditoriali, finanziarie o speculative, trasferendo lo stesso per rendere difficoltoso l'accertamento della sua provenienza, in quanto come si è visto la condotta dissimulatoria deve essere successiva al

⁹ IELO P., "Reati tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale", in www.rivista231.it, ultimo accesso il giorno 6 ottobre 2022.

¹⁰ FRANZETTI L., "Rapporto sequenziale tra reato tributario (presupposto) e autoriciclaggio: profili di criticità e snodi interpretativi", Le Società, n. 5, 1° maggio 2022, p.624, in www.onelegale.wolterskluwer.it

¹¹ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione II, 6 dicembre 2021, n. 45082

¹² CORTE DI CASSAZIONE, Sezione II, 5 novembre 2020, n. 30889

¹³ CORDEIRO GUERRA R., "L'autoriciclaggio di proventi da evasione fiscale tra disvalore autonomo ed ennesimo strumento di inasprimento del trattamento sanzionatorio dell'evasione fiscale", in AA.VV. "Per un nuovo ordinamento tributario", Tomo II, Cedam Editore, Milano 2019, p.902

perfezionamento del reato presupposto¹⁴, a nulla rilevando il semplice occultamento per *mera utilizzazione e godimento personale*¹⁵.

Nei procedimenti penali in materia di frodi IVA è inoltre spesso mossa ai protagonisti della stessa da parte dell'Ufficio del Pubblico Ministero, la contestazione del reato di associazione per delinquere ex art.416 c.p.

L'associazione per delinquere nell'ambito della frode carosello è preordinata allo scopo di commettere più delitti, concatenati tra loro, per addivenire all'indebito incameramento dell'IVA.

In dottrina si è fatto notare come i vari soggetti coinvolti nella frode commettano ciascuno reati diversi, non potendosi quindi configurare l'associazione per delinquere; lo stesso art. 9 D.lgs. 74/2000 esclude la configurabilità del concorso di persone nel reato tra emittente ed utilizzatore della fattura per operazioni inesistenti.¹⁶

Sul punto è intervenuta la Corte di Cassazione statuendo che *non è censurabile la decisione del giudice del merito, laddove adeguatamente e congruamente motivata, il quale abbia riconosciuto la sussistenza del reato di cui all'art. 416 c.p. nel ricorso dei relativi elementi costitutivi – esistenza di un'organizzazione, con divisione dei ruoli, posta in essere per attuare una serie indeterminata di delitti – nel contesto della repressione delle c.d. frodi carosello nel settore dell'IVA*.¹⁷

Nella specifica sentenza si rilevava la costituzione di diverse società cartiere che morivano di morte naturale sotto i debiti fiscali accumulati, generalmente nel momento stesso dei controlli della Guardia di Finanza, salvo poi rinascere entro poche settimane con diversa denominazione.

¹⁴ FRANZETTI L., “Rapporto sequenziale tra reato tributario (presupposto) e autoriciclaggio: profili di criticità e snodi interpretativi”, Le Società, n. 5, 1° maggio 2022, p.637, in www.onelegale.wolterskluwer.it

¹⁵ MEOLI M., “Senza denuncia l'abuso del diritto”, in www.valente-geb.squarespace.com, 1° dicembre 2016, ultimo accesso il giorno 6 ottobre 2022.

¹⁶ SOLDI G.M., “Frodi comunitarie”, in www.onelegale.wolterskluwer.it, Wolters Kluwer Editore, Milano 2008, p.23

¹⁷ CORTE DI CASSAZIONE, Sezione III, 10 maggio 2011, n. 18045, in www.onelegale.wolterskluwer.it

In realtà trattasi di una evoluzione del classico meccanismo di frode carosello, in cui la finalità della costruzione non è il risparmio fiscale del cessionario interponente, ma il guadagno generato in capo alla cartiera attraverso il mancato versamento dell’IVA.

Tale evoluzione viene definita Evasione Criminale Organizzata (ECO)¹⁸, ed in questi casi specifici non è più il cessionario finale a creare il soggetto interponente con finalità evasive, ma sono direttamente tali organizzazioni che disponendo di liquidità da investire e riciclare, creano società gestite da teste di legno con lo scopo di acquistare e rivendere a prezzi competitivi i prodotti sul mercato italiano giungendo così ad una doppia finalità: l'immissione dei capitali nel circuito economico-finanziario, ed il loro incremento attraverso il mancato versamento dell’IVA.

CAPITOLO III

La tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione Europea

1. Prime tutele penali: la Convenzione PIF

L’IVA, come si è visto precedentemente nel Capitolo I, è un tributo in cui parte dei proventi relativi alla sua riscossione, contribuiscono alla creazione del bilancio dell’Unione Europea.

Le frodi IVA, di conseguenza, non solo impoveriscono il bilancio nazionale dei paesi coinvolti, ma anche dell’Unione Europea stessa nel suo insieme.

Secondo recente pubblicazione¹⁹ in soli sei mesi di attività, dal 1° giugno al 31 dicembre 2021, la Procura Europea è stata chiamata ad

¹⁸ COMMENDATORE S., ALLONI F., “Evoluzione delle Frodi Carosello: la nuova ECO. Analisi degli aspetti sanzionatori, amministrativi e penali”, in L’IVA, n. 1/2014, p. 52.

¹⁹ AA.VV. “EPPO Annual Report: 2021”, European Public Prosecutor’s Office, Luxemburg 2022, p.10

indagare su 576 casi per un danno erariale (europeo) stimato in 5.5 miliardi di euro; di questi 2.5 miliardi riguardano frodi IVA.

La tutela delle proprie finanze²⁰ e di conseguenza del proprio bilancio inteso sia come entrate che come uscite, è fondamentale per consentire all'Europa di perseguire i propri obiettivi in ambito di sviluppo delle politiche statali, della crescita, dell'occupazione e della coesione economica, sociale e territoriale. Combattere le frodi al bilancio dell'Unione è quindi dovere ed interesse di ogni stato membro.²¹

Tali esigenze di tutela portavano la Corte di Giustizia a sottolineare già nel 1989²² l'obbligo per gli stati membri di sanzionare adeguatamente i comportamenti lesivi degli interessi finanziari comunitari secondo quanto disposto dall'articolo 5 del TCE.

Il Trattato CE prevedeva però l'adozione di misure sanzionatorie amministrative, non avendo ai tempi la Comunità Europea potestà normativa in materia penale. Ne conseguiva quindi una risposta debole ed inefficace.²³

Con il Trattato di Maastricht del 1992 e successivamente quello di Amsterdam del 1997 l'Unione ha previsto tra i suoi obiettivi la creazione di uno spazio comune di giustizia da perseguire attraverso l'armonizzazione delle fattispecie penali esistenti nei vari ordinamenti statali, concentrando i propri sforzi sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione.

Venne così predisposto un atto, definito "Convenzione PIF"²⁴, seguito da tre protocolli emanati nel 1996 e 1997, con lo scopo di armonizzare le definizioni delle fattispecie penali maggiormente

²⁰ Ne fa riferimento l'art. 310, 6° comma del TFUE in "TRATTATO SULL'UNIONE EUROPEA, SUL FUNZIONAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA E PROTOCOLLI", Gazzetta Ufficiale del 7 giugno 2016.

²¹ VENEGONI A., "La protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea", Key Editore, Roma 2018, p. 10 e ss.

²² Nello specifico nell' *affaire del mais greco*, CORTE DI GIUSTIZIA, C-68/88 "Commissione c. Repubblica Ellenica".

²³ LANOTTE M., "L'impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la Direttiva PIF ed il Regolamento EPPD", in DIR. PEN. CONT., fascicolo 6/2019, p. 191

²⁴ ATTO DEL CONSIGLIO del 26 luglio 1995, "che stabilisce la convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee", 95C/316/03.

lesive degli interessi del bilancio comunitario, in particolare riguardo le frodi, la corruzione ed il riciclaggio.

Con l'armonizzazione si cerca inoltre di favorire la cooperazione giudiziaria tra le autorità competenti degli stati membri.²⁵

Nonostante tale documento dettagliasse condotte ed omissioni che costituiscono frode nei confronti del bilancio comunitario, ed esigesse almeno nei casi più gravi pene detentive, diversi motivi legati principalmente alla applicazione della Convenzione nei paesi membri rendevano tale strumento non ancora adeguato a perseguire gli scopi prefissati.²⁶

Come fa notare la stessa Commissione nella sua relazione del 25 ottobre 2004²⁷, nessuno degli stati membri esaminati aveva adottato tutte le misure necessarie a conformarsi integralmente alla Convenzione PIF, con la conseguenza che la mancata o parziale applicazione anche di parte di un solo articolo poteva portare all'impunità di alcuni reati.

*In questo contesto, la Commissione osserva che gli strumenti PIF, elaborati sulla base di quanto disposto dal Trattato di Maastricht, non soddisfano efficacemente il fabbisogno specifico di tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità europee.*²⁸

Si rese perciò necessario proseguire l'esame di nuovi metodi e strumenti come previsti nel Trattato Costituzionale (non ratificato), compresa una prima ipotesi di procura finanziaria europea.²⁹

²⁵ VENEGONI A., "La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF", in GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., "Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea", Pisa University Press editore, dicembre 2018, pp. 54-55.

²⁶ ARANCI M., "La direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017: la protezione degli interessi finanziari UE mediante il diritto penale", in www.rivista.eurojus.it, 8 ottobre 2017, ultimo accesso il giorno 9 novembre 2022.

²⁷ COM(2004) 709 definitivo

²⁸ COM (2004) 709 definitivo, paragrafo 3.4 "Valutazione generale", p.8

²⁹ DOCUMENTO C2004/310/01, "Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa", del 16 dicembre 2004, Art. III-274.

2. Dal Trattato di Lisbona alla nuova Direttiva PIF

Il Trattato di Lisbona del 2007 rappresenta la vera svolta nello sviluppo del tema della tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea.¹

Con esso viene definita una nuova struttura dell'Unione, superando la precedente definita a pilastri, pervenendo infine ad un formale riconoscimento di un diritto penale europeo², con particolare riferimento alla lotta alle frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione dell'articolo 325 TFUE.³

In estrema sintesi si passa da un potere penale dell'Unione Europea confinato nel Terzo Pilastro ed attuato tramite Convenzioni e decisioni quadro, entrambi bisognosi di normativa interna di attuazione, ad uno specifico quadro di competenza penale definito dall'art. 83 TFUE e che si esprime attraverso l'emanazione di Direttive.⁴

Oltre all'art. 83 TFUE completano il quadro normativo l'art. 85 che rivede i poteri di Eurojust e l'art. 86 che prevede la possibilità di creare un Ufficio del Pubblico Ministero Europeo.

Da questo rinnovato quadro normativo, e prendendo come base legale l'art. 325 TFUE prende forma la *proposta di direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale* dell'11 luglio 2012⁵ ed infine approvata il 5 luglio 2017⁶.

¹ VENEGONI A., "La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF", in GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., "Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea", Pisa University Press editore, dicembre 2018, p.59.

² Cfr. Capo 4, "Cooperazione giudiziaria in materia penale", in "TRATTATO SULL'UNIONE EUROPEA, SUL FUNZIONAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA E PROTOCOLLI".

³ Sui rapporti tra art. 83 e 325 si rimanda a VENEGONI A., "Il difficile cammino della proposta di direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea attraverso la legge penale (c.d. Direttiva PIF): il problema della base legale", in Cassazione Penale (rivista), fascicolo 6 del 2015, p.

⁴ Venegoni A., "Prime brevi note sulla proposta di direttiva della commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM(2012) 363 (c.d. Direttiva PIF)", in DIR PEN CONT., www.archiviodpc.dirittopenaleuomo.org, ultimo accesso il giorno 11 novembre 2022, pp. 4 e seguenti.

⁵ COM(2012) 363, in www.eur-lex.europa.eu, ultimo accesso il giorno 11 novembre 2022.

⁶ DIRETTIVA (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017, "relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale"

Rispetto alla precedente Convenzione PIF, la Direttiva presenta alcuni punti innovativi.

Viene data una definizione di *entrate comunitarie* che comprende esplicitamente l'imposta sul valore aggiunto, mettendo così fine al dibattito che si era sviluppato negli anni sull'appartenenza o meno dell'imposta al bilancio comunitario.⁷

Di particolare interesse in ambito frodi iva è la *vexata quaestio* relativa alla prescrizione ed al nuovo art. 12 della Direttiva PIF.

L'accertamento delle frodi IVA a carattere transnazionale richiede, di sovente, lunghe e complesse indagini con il risultato che sempre più spesso questi fatti criminali cadono in prescrizione prima che sia possibile giungere ad una sentenza definitiva.

In questo complesso quadro si inserisce l'ordinanza di rimessione relativa al *caso Taricco*, precedente la Direttiva PIF del 2017.

Brevemente, il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Cuneo emetteva una ordinanza di rimessione alla Corte di Giustizia con la quale sottolineava che, applicando le disposizioni di legge del Codice penale, i reati per cui si procedeva di cui agli artt. 416 c.p., 2 e 8 d.lgs. 74/2000, si sarebbero prescritti prima del termine del procedimento.

Si lamentava dunque l'impossibilità di punire gli autori a causa dell'applicazione della prescrizione.⁸

I rilievi posti dal giudice italiano vennero accolti dalla Corte del Lussemburgo, la quale statuiva che il giudice nazionale doveva disapplicare il regime degli atti interruttivi della prescrizione previsto dagli artt. 160 e 161 c.p. *in quanto idonei a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'art. 325, paragrafi 1 e 2 del TFUE, nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive*

⁷ Venegoni A., "Prime brevi note sulla proposta di direttiva della commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM(2012) 363 (c.d. Direttiva PIF)", in DIR PEN CONT., www.archiviodpc.dirittopenaleuomo.org, ultimo accesso il giorno 11 novembre 2022, p.7

⁸ LANOTTE M., "L'impunità degli autori delle frodi carousel e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la Direttiva PIF ed il Regolamento EPPO", in DIR. PEN. CONT., fascicolo 6/2019, p. 195

*in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea [...]*⁹

Con la prima sentenza Taricco la Corte indica quindi al giudice nazionale di disapplicare la normativa interna sulla prescrizione del reato, in quanto incompatibile con gli obblighi europei, determinando così un aggravamento della posizione processuale del singolo a causa di un inadempimento imputabile unicamente all'inefficienza dello stato.

Il singolo si ritroverebbe quindi non a beneficiare di maggiori diritti attribuiti dal diritto UE, ma al contrario esso soffrirebbe degli effetti sfavorevoli causati da un contrasto tra la normativa interna e quella dell'Unione.¹⁰

Tale sentenza venne in seguito riconosciuta porsi in contrasto con i principi costituzionali italiani come risulta dall'ordinanza 24 del 2017¹¹ e dalla sentenza 115 del 2018¹² della Corte Costituzionale.

La principale fonte di scontro tra normativa europea e normativa italiana era causata da una mancanza di normativa specifica nella Convenzione PIF che non definiva chiaramente i concetti di *frode grave* e non menzionava espressamente il *requisito territoriale* dei due o più stati membri.

⁹ SENTENZA DELLA CORTE (GRANDE SEZIONE), causa C-105/14, 8 settembre 2015, p.13 punto 1)

¹⁰ VITALE G., “La sentenza Taricco della Corte di Giustizia, tra effetti diretti delle norme del Trattato ed autonomia procedurale degli stati membri”, in GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., “Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea”, Pisa University Press editore, dicembre 2018, pp. 153-154

¹¹ Si vedano a riguardo FERRANTE M.L., “L'ordinanza della Corte costituzionale sull'affaire Taricco: una decisione diplomatica ma ferma”, fascicolo 1/2017, in www.dirittifondamentali.it; DANIELE L., “La sentenza Taricco torna davanti alla Corte di giustizia UE: come decideranno i giudici europei?”, 31 marzo 2017, in www.rivista.eurojus.it; RUGGERI A., “Ultimatum della Consulta alla Corte di Giustizia su Taricco, una pronunzia che espone, ma non ancora oppone, i controlimiti. (A margine di Corte cost. N.24 del 2017)”, fascicolo 1/2017, in Consulta Online, www.cortecostituzionale.it, pp.81-88; per tutti ultimo accesso il giorno 11 novembre 2022.

¹² Si vedano a riguardo GALLO D., “La Corte costituzionale chiude la “saga Taricco”: tra riserva di legge, opposizione de facto del controlimite e implicita negazione dell'effetto diretto”, European Papers vol. 3, No 2, 1° luglio 2018, pp. 885-895, in www.europeanpapers.eu; AMALFITANO C., POLLICINO O., “Jusqu'ici tout va bien... ma non siamo alla fine della storia. Luci, ombre ed atterraggio della sentenza n. 115/2018 della Corte costituzionale che chiude (?) la saga Taricco”, 5 giugno 2018, in www.diritticomparati.it; RUGGERI A., “Taricco, amaro finale di partita”, fascicolo 3/2018, in Consulta Online, www.cortecostituzionale.it, pp.488-499; per tutti ultimo accesso il giorno 11 novembre 2022.

La normativa europea del 2017, ossia la Direttiva PIF ed il Regolamento Eppo, conferisce infine determinatezza all'art. 325 TFUE, specificando che nell'ambito delle entrate derivanti dalle risorse provenienti dall'IVA, sono considerati reati gravi le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'art.3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro.

Questa disposizione chiarisce ora l'ambito di applicazione delle disposizioni per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea in ambito IVA, escludendo da esse ogni altra violazione della disciplina dell'imposta.

Alla Direttiva PIF è collegato il Regolamento Eppo che istituisce la Procura Europea, organo competente per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea secondo le norme emanate dalla direttiva stessa.¹³

3. La Procura Europea

L'idea di una Procura europea¹ centralizzata era presente nelle discussioni politiche fin dalla fine degli anni '90 del secolo scorso e nasceva dalla necessità di arginare le attività criminali internazionali facilitate dagli Accordi di Schengen del 1985.

Al fine di accrescere la collaborazione fra Stati membri, e Commissione, nel 1987 fu istituita l'Unità di coordinazione per la lotta antifrode (UCLAF) sostituita nel 1999 dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF). Nonostante il nuovo assetto l'OLAF si occupava prettamente di inchieste amministrative e l'azione penale

¹³ LUPO E., *"I riflessi della sentenza Taricco sull'ordinamento penale nazionale"*, in GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., *"Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea"*, Pisa University Press editore, dicembre 2018, pp. 181-184.

¹ Definita in inglese *European Public Prosecutor Office* (EPPO).

nei casi individuati era vincolata alla buona volontà delle autorità nazionali competenti.²

Già nel 1997 veniva tracciato un progetto delle possibili forme e caratteristiche della futura procura europea, oltre ad un possibile quadro dei rapporti con le varie autorità nazionali.³

Nel successivo Consiglio europeo di Tampere si optò però per una linea più morbida, con la creazione di una unità di cooperazione giudiziaria in materia penale composta da magistrati, con il compito di coordinare le autorità nazionali nei casi di criminalità transnazionale⁴ e denominata Eurojust.⁵

Fin da subito però la Commissione delle Comunità europee puntò al superamento della semplice cooperazione giudiziaria per arrivare ad una più efficiente tutela europea degli interessi finanziari della Comunità. Questo punto di vista della Commissione appare già dalla Comunicazione del 29 settembre del 2000⁶ e dalla successiva dell'11 dicembre 2001.⁷

La Commissione riteneva quindi che l'insufficienza degli strumenti offerti dalla cooperazione giudiziaria potesse essere superata attraverso l'istituzione di un Pubblico Ministero in grado di condurre indagini a livello europeo che avrebbero in seguito condotto ad un processo a livello nazionale.⁸

Tale progetto venne infine a compimento il 12 ottobre 2017 con l'adozione da parte del Consiglio dei ministri della giustizia

² PARLATO A., "Frode comunitaria", in AA.VV., "Enciclopedia de Diritto", Giuffrè Editore, Milano 2007, p.665.

³ Cfr. GRASSO G., SICURELLA L. (a cura di), "Il Corpus iuris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari", Giuffrè Editore, Milano 2003.

⁴ DE AMICIS G., "Garanzie e controllo giurisdizionale dell'attività del Pubblico Ministero: standards sovranazionali e prospettive di creazione di una Procura europea", in GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., "Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea", Pisa University Press editore, dicembre 2018, pp. 286-287.

⁵ Per un approfondimento sulle attività di Eurojust, www.eurojust.europa.eu

⁶ COM (2000) 608, "Protezione degli interessi finanziari: la creazione di un procuratore europeo", in www.eur-lex.europa.eu ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

⁷ COM (2001) 715, "Libro verde sulla tutela degli interessi finanziari comunitari e sulla creazione di una procura europea", in www.eur-lex.europa.eu ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

⁸ VALVO A.L., "Brevi note critiche sulla procura europea", in AA.VV., "Penale diritto e procedura", Pacini Editore, Pisa 2022, Fascicolo 2/2022, p. 211 e ss., in www.penalcdp.it ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

dell'Unione del Regolamento⁹ istitutivo della Procura europea con sede in Lussemburgo e competenza ad indagare e perseguire dinanzi alle giurisdizioni nazionali degli stati partecipanti¹⁰, gli autori di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.¹¹

La decisione di esecuzione (UE) 2021/856 del 25 maggio 2021 della Commissione ha infine stabilito che dal 1° giugno 2021 la Procura europea avrebbe assunto *“i compiti di indagine ed azione penale ad essa conferiti dal regolamento (UE) 2017/1939”*.

Il Regolamento del 2017 ha conferito al procuratore europeo delegato presso i singoli Stati membri una legittimazione sovranazionale per i reati che ledono gli interessi dell'Unione europea, delimitando il perimetro operativo di EPPO attraverso il rinvio ai reati elencati dalla Direttiva PIF ed in particolare le condotte di corruzione attiva e passiva, i reati relativi alla partecipazione in un'organizzazione criminale e le *gravi* frodi iva, definendo *gravi* le condotte illecite che riguardino almeno due stati membri ed un ammontare pari dal almeno dieci milioni di euro.¹² In particolare la Direttiva PIF individua particolari condotte, quali *“i) l'azione o l'omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) la mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; iii) la presentazione di dichiarazioni esatte*

⁹ REGOLAMENTO (UE) 2017/1939 del Consiglio del 12 ottobre 2017 *“relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea -EPPO-”*, in www.eur-lex.europa.eu ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

¹⁰ L'accordo è avvenuto nel quadro di una cooperazione rafforzata che ha visto la partecipazione di 20 stati membri: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Spagna, Slovenia.

¹¹ Spiezia F., *“Il Pubblico Ministero europeo e gli altri attori della cooperazione giudiziaria penale: i rapporti con Eurojust”*, in GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., *“Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea”*, Pisa University Press editore, dicembre 2018, p.297.

¹² PALMIERI L., *“Procura europea: dal 1° giugno entra in funzione l'organo investigativo sovranazionale”*, in AA.VV., *“Penale diritto e procedura”*, Pacini Editore, Pisa 2021, Fascicolo 2/2021, p. 299 e ss., in www.penaledp.it ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti e rimborsi dell'IVA."¹³

Vi è infine una generica estensione della competenza della Procura europea a qualsiasi altro *reato indissolubilmente connesso* ad una delle fattispecie relative alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea.

La neonata Procura europea si trova ora ad operare in stretto collegamento con Eurojust, attraverso un sistema di interscambio informatico di gestione dei fascicoli¹⁴, stante la non perfetta coincidenza territoriale tra le nazioni aderenti all'organismo ed il territorio europeo, in special modo per quanto riguarda le frodi carosello nelle quali Eurojust avrà competenza se il danno causato è inferiore ai 10 milioni di euro.¹⁵

Oltre che con Eurojust, la Procura europea opera in stretta connessione con l'OLAF il quale svolge indagini "in proprio", seppur meramente amministrative e finalizzate più al recupero delle somme frodate che non a perseguire i responsabili delle stesse. L'OLAF al contrario dell'EPPO può muoversi liberamente sul territorio europeo e può trasferire le prove acquisite dal livello amministrativo al livello penale per essere utilizzate dalla Procura europea, rafforzando la complementarità dei due organismi.¹⁶

L'EPPO si compone di un ufficio centrale costituito dal Procuratore Europeo, due vice ed il collegio dei procuratori europei per un totale di 23 magistrati; per adempiere le proprie funzioni si avvale di procuratori europei delegati operanti fisicamente nei singoli stati membri¹⁷, i quali dispongono degli stessi poteri dei procuratori nazionali in materia di indagine e azione penale, pur

¹³ DIRETTIVA (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017, "relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale", art. 3, par. 2, lettera d).

¹⁴ Accesso contemplato ex art. 50 par. 1 REG. 2018/1727 ed ex art. 100 REG. 2017/1939

¹⁵ SPIEZIA F., "Il Pubblico Ministero europeo ed i rapporti con Eurojust", in Dir. Pen. Cont., www.archiviodpc.dirittopenaleuomo.org ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

¹⁶ VENEGONI A., "La Procura europea (EPPO) nel panorama della cooperazione giudiziaria penale", in www.rivistaildirittovivente.it, 26 aprile 2022, ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

¹⁷ VENEGONI A., MINÌ M., "I nodi irrisolti della nuova Procura Europea", in www.giurisprudenzapenale.com, anno 2017, p.6

essendo supervisionati dai procuratori europei che possono a loro volta impartire istruzioni finalizzate *“all’efficiente svolgimento dell’indagine e dell’azione penale o nell’interesse della giustizia, o per assicurare il funzionamento dell’EPPO”*.¹⁸

L’importanza dell’esistenza di un organismo europeo quale l’EPPO nella lotta alle frodi IVA in generale ed alle frodi carosello in particolare lo si può valutare dalle indagini ed operazioni svolte finora.¹⁹

Si riporta in particolare l’Operazione Admiral, di cui l’EPPO ha pubblicato alcuni dettagli il giorno 29 novembre 2022.

In tale data la Procura europea in collaborazione con le forze dell’ordine di quattordici paesi membri ha effettuato oltre duecento perquisizioni ed altre misure investigative simultanee in relazione ad un complesso caso di frode IVA basato sulla vendita di prodotti elettronici di largo consumo per un valore stimato di oltre due miliardi di euro.

L’operazione ha visto coinvolte forze di polizia di Belgio, Cipro, Francia, Germania, Grecia, Ungheria, Italia, Lituania, Lussemburgo, Paesi Bassi, Portogallo e Spagna.

L’indagine era partita nell’aprile 2021 tramite l’autorità fiscale portoghese e grazie al successivo intervento di EPPO ed Europol si sono gradualmente stabiliti collegamenti con quasi novemila persone giuridiche e seicento persone fisiche situate in diversi paesi membri, in quella che l’EPPO definisce la più grande frode carosello su cui si sia mai indagato.

Le attività criminali si sono estese a tutti i ventidue stati membri aderenti all’EPPO, nonché in Ungheria, Irlanda, Svezia, Polonia e paesi terzi quali Albania, Cina, Mauritius, Serbia, Singapore,

¹⁸ PALMIERI L., *“Procura europea: dal 1° giugno entra in funzione l’organo investigativo sovranazionale”*, in AA.VV., *“Penale diritto e procedura”*, Pacini Editore, Pisa 2021, Fascicolo 2/2021, p. 299 e ss., in www.penaledp.it ultimo accesso il giorno 20 novembre 2022.

¹⁹ Cfr. <https://www.eppo.europa.eu/en/news>

Svizzera, Turchia, Emirati Arabi Uniti, Regno Unito e Stati Uniti d'America.²⁰

Al momento in cui si scrive risultano, tra il resto, la confisca di 529 conti bancari, 81 proprietà immobiliari e 31 auto di lusso per un valore di 67 milioni di euro.²¹

4. La repressione delle frodi carosello nell'ordinamento italiano.

Il sistema penale italiano manca di una specifica ipotesi di reato relativa alle frodi carosello; il meccanismo di repressione è stato ricondotto alla normativa penale-tributaria relativa all'emissione ed utilizzo di fatture inesistenti, come disciplinato dagli artt. 2 ed 8 del Dlgs. 74/2000, successivamente modificato dal d.l. 124/2019.

La modifica introdotta dal d.l. 124/2019 ha innalzato le pene relative all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, portandole da un minimo di quattro ad un massimo di otto anni di reclusione.

Il legislatore, con l'art. 2-*bis* ha comunque cercato di mitigare la norma, indicando una soglia (centomila euro di passivi fittizi) sotto la quale l'illecito è considerato di minore gravità e quindi sanzionato in maniera ridotta.¹

L'art. 39, comma 1, lettera q), del menzionato d.l. 124/2019 ha inoltre inserito nel d.l. 74/2000 l'art. 12-*ter*, il quale prevede per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, l'applicazione

²⁰ EUROPEAN PUBLIC PROSECUTOR'S OFFICE, "*Operation Admiral: EPPO uncovers organized crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion*", in www.eppo.europa.eu 29 novembre 2022, ultimo accesso il giorno 13 dicembre 2022.

²¹ EUROPEAN PUBLIC PROSECUTOR'S OFFICE, "*Largest VAT fraud investigated in EU: 24 arrests, 312 house searches and seizures worth €67 million*", in www.eppo.europa.eu 13 dicembre 2022, ultimo accesso il giorno 13 dicembre 2022.

¹ La precedente normativa prevedeva la sanzione della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni indipendentemente dall'ammontare degli elementi passivi fittizi. La nuova disposizione introdotta dal d.l. 124/2019 innalza le pene portandole da quattro a otto anni una volta superata la soglia dei centomila euro di elementi passivi fittizi. Tale norma ha efficacia per le violazioni commesse dopo il 24 dicembre 2019; per le precedenti si applica il vecchio regime sanzionatorio.

della *confisca allargata* già prevista dall'art. 240-bis del Codice penale per altri reati.²

*Tale norma prevede che è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica[...] Nei casi previsti dal primo comma, quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni, e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha disponibilità, anche per interposta persona.*³

La *confisca allargata* si applica, per quanto riguarda le frodi carosello, ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.lgs. 74/2000) e all'emissione di fatture per operazioni inesistenti (art.8 D.lgs. 74/2000) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati supera il valore di euro 200.000.

La *confisca allargata* o *per sproporzione*, si è quindi affiancata a partire dal 25 dicembre 2019 ai già previsti istituti della *confisca diretta* dei beni che costituiscono il profitto dei citati reati tributari, o *per equivalente* nell'ipotesi di confisca di beni ed utilità nelle disponibilità del reo per un valore, appunto, equivalente al profitto del reato, come previsto dall'art. 322-ter c.p.

La nuova misura della confisca allargata costituisce un ulteriore sicurezza nel recupero delle somme frodate, in quanto a differenza della confisca diretta o per equivalente, dove gli effetti possono essere evitati qualora il contribuente si impegni a versare le somme dovute al fisco, nella confisca allargata il reo dovrà saldare integralmente il debito per escludere la stessa.⁴

² CASAZZA A., LUPO R., “Frodi IVA e ruolo della Procura europea”, PM Editrice, Savona 2021,

³ CODICE PENALE, art. 240-bis, “Confisca il casi particolari”, commi 1-2.

⁴ MEROLA A., “Confisca diretta, confisca per equivalente e confisca allargata nei reati fiscali”, in www.itaxa.it, 8 agosto 2022, ultimo accesso il giorno 12 dicembre 2022.

Con il d.l. 124/2019 l'Italia aveva in parte anticipato l'attuazione della Direttiva PIF, introducendo già con l'articolo 39 del citato d.l. la responsabilità amministrativa degli enti in relazione ai reati tributari andando ad inserire l'art. 25-*quinqüiesdecis* (Reati tributari) nel D.lgs. 231/2001⁵.

La norma prevede che per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o per l'emissione degli stessi, la sanzione pecuniaria a carico dell'ente fino a 500 quote, da un minimo di 129.000 euro ad un massimo di 774.500 euro, aumentata di un terzo se è stato conseguito un profitto di elevata entità a seguito dell'illecito. In caso di condanna si applicano inoltre le sanzioni interdittive previste dal D.lgs. 231/2001, nonché la confisca diretta o per equivalente del profitto del reato.

La necessità di includere i reati tributari tra gli illeciti penali che possono comportare la responsabilità amministrativa degli enti era già stata in effetti evidenziata in passato dalla Corte di Cassazione, la quale faceva notare che *la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisce per risultare non poco compromessa dalla mancata previsione dei reati tributari [...] considerando che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo*.⁶

Le modifiche normative intervenute compartano la necessità per le persone giuridiche di aggiornare i modelli di organizzazione, gestione e controllo al fine di prevenire la commissione di delitti tributari, spesso prodromici o direttamente collegabili ad altri reati previsti dalla disciplina della responsabilità amministrativa degli enti.

⁵ D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, “Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300”

⁶ CASSAZIONE, sez. un., sentenza 30 gennaio 2014 n. 10561, p.14 in www.archiviodpc.dirittopenaleuomo.org, ultimo accesso il giorno 12 dicembre 2022.

Si pensi ad esempio all'utilizzo di una frode IVA per la creazione di fondi occulti da utilizzare per condotte corruttive.⁷

Con il d.l. 75/2020⁸ è stata infine data attuazione alla Direttiva PIF, introducendo ulteriori modifiche sia al D.lgs. 74/2000 che al D.lgs. 231/2001.

Nello specifico per i reati di dichiarazione infedele e dichiarazione fraudolenta viene inserita al comma 1-*bis*, art. 6 D.lgs. 74/2000, la punibilità anche a titolo di tentativo -finora esclusa- quando questo è consumato all'interno di due o più stati membri ed è finalizzato ad una evasione IVA non inferiore ai dieci milioni di euro.

Al già visto art. 25-*quinqüiesdecies* è stato inserito il comma 1-*bis* che introduce i reati di dichiarazione infedele, indebita compensazione ed omessa dichiarazione commessi dagli enti anche nel territorio di un diverso stato membro allo scopo di evadere l'IVA, posto sempre il limite non inferiore ai dieci milioni di euro.⁹

L'aver ricompreso i delitti tributari nel campo di applicazione della responsabilità amministrativa degli enti porta con sé la possibilità di applicare anche alle persone giuridiche l'istituto della confisca ai sensi del combinato disposto degli artt. 9 e 19 del D.lgs. 231/2001. Questa è una importante novità che necessita della verifica della tenuta del sistema, onde evitare un eccesso della risposta sanzionatoria. La stessa Direttiva PIF nei Considerando 17 e 31 riflette su questo tema, posto che la mancanza di adeguatezza, logicità e proporzionalità della risposta sanzionatoria può portare ad evidenti ripercussioni sull'economia e sullo sviluppo imprenditoriale del paese.

Si potrebbe verificare il caso in cui l'amministratore di una società accusato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti ex art. 2, D.lgs. 74/2000 venga assoggettato

⁷ CASAZZA A., LUPO R., *"Frodi IVA e ruolo della Procura europea"*, PM Editrice, Savona 2021, pp 130-131.

⁸ D.L. 14 luglio 2020, n. 75, *"Di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale."*

⁹ CASAZZA A., LUPO R., *"Frodi IVA e ruolo della Procura europea"*, PM Editrice, Savona 2021, pp.71-73.

alla confisca allargata ex art. 12-ter, D.lgs. 74/2000, benché sia emerso che l'arricchimento è stato realizzato da soggetto terzo, ossia la società amministrata, la quale viene condannata al pagamento della sanzione pecuniaria prevista dall'art. 25-*quinqüiesdecis* ex D.lgs. 231/2001, nonché alla confisca del profitto diretto ex art. 19 D.lgs. 231/2001.

Da un lato quindi l'ordinamento punisce l'agente proprio per il fatto di aver voluto realizzare un arricchimento altrui, e dall'altro considera quello stesso fatto come se commesso per arricchimento personale difficile da accertare e pertanto giustificabile dall'applicazione dell'art. 240-*bis* c.p.

Una imposizione che lascia presagire un intervento correttivo a livello sovranazionale o da parte della stessa Corte Costituzionale.¹⁰

5. Il ruolo della Guardia di Finanza e l'attività investigativa.

Nel campo della prevenzione e del contrasto alle frodi IVA un ruolo di primaria importanza lo ricopre senza ombra di dubbio la Guardia di Finanza, quale organo di polizia economica-finanziaria. La *Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza del 2019*¹ già sottolineava l'esigenza di potenziare il contrasto all'evasione attraverso un maggior uso delle tecnologie e dei dati derivanti dalla fatturazione elettronica, al fine di meglio indirizzare i controlli preventivi.²

L'attuazione di tali indirizzi di contrasto all'evasione ed alle frodi rappresenta un obiettivo prioritario della Guardia di Finanza, perseguito mediante un'azione coordinata di indagini di polizia

¹⁰ CASAZZA A., LUPO R., *"Frodi IVA e ruolo della Procura europea"*, PM Editrice, Savona 2021, pp.144-147.

¹ Nota rinvenibile in <https://temi.camera.it/leg18/temi/la-nota-di-aggiornamento-del-def-2019.html> ultimo accesso il giorno 13 dicembre 2022.

² CASAZZA A., LUPO R., *"Frodi IVA e ruolo della Procura europea"*, PM Editrice, Savona 2021, pp.75-76.

giudiziaria, attività di *intelligence* utilizzando le banche dati³ a disposizione del Corpo e verifiche fiscali svolte nel quadro di strumenti d'intervento pianificati a livello centrale.⁴

Queste attività investigative, ove esercitate con poteri di polizia giudiziaria, risultano ben più incisive della semplice acquisizione di elementi probatori di irregolarità tributarie, e consentono di rintracciare in maniera più efficace elementi relativi a responsabilità penali, portando all'emersione e all'aggressione di patrimoni illeciti accumulati grazie a frodi ed evasioni fiscali.

Per l'assicurazione delle fonti di prova necessarie all'accertamento dei fatti la Guardia di Finanza può fare ricorso alle perquisizioni personali, locali, domiciliari ed informatiche, nonché richiedere il sequestro probatorio.

Le intercettazioni sono un efficace metodo di ricerca, ma sono consentite solo per alcune tipologie di reati tributari⁵. Possono consistere in acquisizioni di comunicazioni telefoniche, tra sistemi informatici o telematici, nonché l'utilizzo di strumenti di rilevamento ambientale.⁶

Di particolare importanza risulta l'utilizzo dei file delle fatture elettroniche, a cui la Guardia di Finanza può accedere secondo quanto disposto dagli artt. 5-*bis* e 5-*ter* del D.lgs. 127/2015.

Le citate norme consentono alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle Entrate di utilizzare i database delle fatture elettroniche per attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali.

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 ha inoltre previsto che *per le attività di analisi del rischio [...] con riferimento all'utilizzo dei dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari, [...] l'Agenzia delle Entrate, anche previa*

³ Si ricordano a tal proposito i principali applicativi informatici utilizzati: An.Co.Re (Analisi dei Collegamenti e delle Relazioni), R.A.D.A.R (Ricerca e Analisi Decisionale per l'accertamento dei Redditi), A.R.C.A Web (Analisi di rischio dei contribuenti anomali), SO.NO.RE (Soggetti non residenti), E.B.R. (European Business Register), S.I.A.F (Sistema Informatico Antifrode), A.M.I.C.O (Applicativo di Monitoraggio Indagini e Consulenza).

⁴ GUARDIA DI FINANZA, Circolare 4 dicembre 2017 n. 1/2018, "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", Volume 1, p.16.

⁵ Possono essere utilizzate le intercettazioni per i reati ex artt. 2-3-8-10-11D.lgs.74/2000

⁶ IORIO A., "I reati tributari", Wolters Kluwer Editore, Milano 2020, pp.338-339

*pseudonimizzazione dei dati personali, si avvale delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo per incentivare l'adempimento spontaneo.*⁷

La medesima legge dispone inoltre al comma 686 dell'art.1 che per le stesse finalità sopra citate la Guardia di Finanza può utilizzare ed elaborare i dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari, avvalendosi delle interconnessioni e delle banche dati di cui dispone.⁸

Per l'accertamento dei reati tributi la Guardia di Finanza ha inoltre la possibilità di acquisire elementi probatori situati oltre i confini nazionali ricorrendo alla collaborazione internazionale in materia giudiziaria le cui basi giuridiche si riscontrano agli artt. da 82 a 86 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE).⁹

Si ricordano inoltre la direttiva 2014/42/UE relativa al congelamento ed alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea; la direttiva (UE) 2017/1371 relativa alla lotta contro le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale; il regolamento (UE) 2018/1805 relativo al riconoscimento reciproco dei provvedimenti di congelamento e confisca.¹⁰

⁷ LEGGE 27 dicembre 2019, n. 160, “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*”, art. 1 comma 682.

⁸ CASAZZA A., LUPO R., “*Frodi IVA e ruolo della Procura europea*”, PM Editrice, Savona 2021, pp.76-77.

⁹ IORIO A., “*I reati tributari*”, Wolters Kluwer Editore, Milano 2020, p.340

¹⁰ Cfr. inoltre PARLAMENTO EUROPEO, “*Cooperazione giudiziaria in materia penale*”, in www.europarl.europa.eu, ultimo accesso il giorno 13 dicembre 2022.

6. Nuovi impulsi dalla Commissione europea: Fiscalis e il Transaction Network Analysis.

Il programma Fiscalis¹ è uno strumento che contribuisce all'attuazione della politica fiscale su larga scala dell'Unione adottato sotto il nuovo Multiannual Financial Framework (MFF) 2021-2027². I principali obiettivi del programma riguardano lo sviluppo di una fiscalità equa ed efficiente per sostenere la ripresa post Covid-19, ma soprattutto un pacchetto antifrode per la riduzione del VAT Gap.

La digitalizzazione è una priorità assoluta della Commissione europea, e gran parte del programma Fiscalis è dedicato all'istituzione ed allo sviluppo di sistemi di monitoraggio digitali che consentano alle amministrazioni fiscali di combattere le frodi attraverso l'analisi digitale dei c.d. big data, utilizzando nuove tecnologie quali blockchain ed intelligenza artificiale.

Attraverso Fiscalis le amministrazioni degli stati membri potranno condividere conoscenze, esperienze, *best practices*, stabilendo linee guida condivise.³

Parte della strategia Fiscalis sarà inoltre il programma Transaction Network Analysis (TNA) lanciato dalla Commissione europea nel 2019.

Attraverso il TNA la Commissione punta a ridurre, se non addirittura ad eliminare, il problema delle frodi IVA.

L'applicativo informatico TNA registra ed analizza le informazioni contenute nel sistema elettronico di scambio dati sull'IVA e di

¹ REGOLAMENTO (UE) 2021/847 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2021, “che istituisce il programma Fiscalis per la cooperazione nel settore dell'imposizione fiscale e che abroga il regolamento (UE) n. 1286/2013”, in www.eur-lex.europa.eu, ultimo accesso il giorno 14 dicembre 2022.

² COMMISSIONE EUROPEA, “Quadro finanziario pluriennale 2021-2027”, in www.commission.europa.eu, ultimo accesso il giorno 14 dicembre 2022.

³ COMMISSIONE EUROPEA, “ANNEX to the Commission Implementing Decision on the financing of the Fiscalis programme and the adoption of the work programme for 2021, 2022 and 2023”, in www.eur-lex.europa.eu, ultimo accesso il giorno 14 dicembre 2022.

Eurofisc dando modo alle autorità fiscali di incrociare i dati relativi alle operazioni transfrontaliere.⁴

Attraverso un sistema di *data mining* il software estrapola informazioni sconosciute da altre già note, effettuando una rapida raccolta ed elaborazione dei dati presenti negli archivi, riuscendo ad esempio a identificare in tempi brevi eventuali incongruenze tra acquisti e vendite di una azienda o gruppi di aziende.

Grazie al TNA le autorità fiscali possono rapidamente monitorare il flusso di scambi VIES.

Tale procedimento di estrazione ed analisi consentirà inoltre una maggior tutela del contribuente che abbia in buona fede partecipato ad una frode carosello: le autorità saranno in grado di ripercorrere precisamente tutti i passaggi del sistema frodatario, allertando eventualmente l'imprenditore che si sia inconsciamente inserito nel meccanismo fraudolento.

Con uno strumento di simile portata si pone inevitabilmente il problema della tutela dei dati personali dei contribuenti⁵.

Sarà necessario ben bilanciare le giuste esigenze di contrasto e prevenzione delle frodi, con la garanzia che tali dati vengano maneggiati nel rispetto della privacy.

Sarà inoltre necessario esaminare il valore che le autorità fiscali attribuiranno agli *alert* che il sistema invia ed invierà in misura sempre maggiore, ponendo particolare attenzione alla adeguata tutela del contribuente che dovrà avere necessariamente la possibilità di contestare le informazioni raccolte dagli uffici tributari.⁶

⁴ AA.VV., "Transaction network analysis: un nuovo strumento europeo per contrastare le frodi inv", in www.iltributario.it, 16 maggio 2019, ultimo accesso il giorno 14 dicembre 2022.

⁵ CONTRINO A., "Banche dati tributarie, scambio di informazioni tra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutela per i contribuenti?", in www.rivistadirittotributario.it, 29 maggio 2019, ultimo accesso il giorno 14 dicembre 2022.

⁶ PURPURA A., "Potenziali benefici, rischi e limiti del transaction network analysis quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra.UE", in www.rivistadirittotributario.it, 2 agosto 2019, ultimo accesso il giorno 14 dicembre 2022.

CAPITOLO IV

Conclusioni

Con questo lavoro ci si è posto l'obiettivo di analizzare e studiare l'annoso problema relativo alle frodi IVA in generale ed alle frodi carosello in particolare.

Un argomento vasto, caratterizzato da molteplici sfaccettature difficili da trattare nel loro insieme senza appesantire eccessivamente l'elaborato.¹

Per comprendere il meccanismo delle frodi è risultato essenziale studiare inizialmente il funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto e la sua evoluzione sia in ambito nazionale che in ambito Comunitario.

E proprio dall'ambito Comunitario prendono forma i *loophole* utilizzati dagli ideatori delle frodi in ambito IVA.

Se da un lato l'eliminazione delle barriere doganali tra gli stati membri ha senza dubbio favorito la crescita economica in Europa, dall'altro la mancanza di coordinazione da parte dei legislatori e delle autorità europee ha favorito il sorgere di comportamenti fraudatori nelle operazioni intra-comunitarie.

Sono passati trent'anni dal Trattato di Maastricht, il quale ha per primo sancito l'obbligo per gli stati membri di adottare una tutela degli interessi finanziari dell'Unione al pari di quella riservata alla tutela degli interessi finanziari nazionali; nonostante ciò, negli anni le frodi si sono moltiplicate, anche grazie all'avvento delle tecnologie digitali.

Grazie a queste tecnologie le distanze si sono accorciate e chiunque con un minimo investimento è in grado di costituire una società estera, magari in un paese a bassa tassazione e ad alta riservatezza,² da utilizzare come *missing trader* o *buffer*.

¹ Si prendano ad esempio le frodi relative al regime del margine o ai depositi IVA.

² Si vedano ad esempio www.mazzonco.com, www.sfm.com

Le frodi IVA hanno un notevole impatto sul bilancio Comunitario e sui bilanci nazionali, oltre a costituire un danno per gli operatori economici a causa della concorrenza sui prezzi.

I vari interventi normativi, sia nazionali che Comunitari, varati nel corso degli anni hanno tuttavia avuto più lo scopo di punire i responsabili e recuperare l'IVA evasa³, piuttosto che quello di contrastare ed evitare il verificarsi della frode.

Gli strumenti di OLAF, Eurojust, EPPO, nonché le normative nazionali, hanno una limitata efficacia: essi intervengono quando le frodi hanno già avuto luogo, e non è assolutamente scontato che la loro azione porti al recupero dell'imposta evasa.

Come si è avuto modo di vedere i *missing trader* operano e spariscono rapidamente, attuando rapidi trasferimenti di capitali tra istituti bancari europei ed *offshore*, rendendo di fatto irrecuperabili le somme frodate.

L'ampio utilizzo di prestanome, spesso individui pregiudicati, nullatenenti o senza fissa dimora, rende anche la minaccia penale poco efficace nella maggior parte dei casi.

La crisi economica che negli ultimi anni sta colpendo l'Italia e l'Europa ha peggiorato gli scenari: le organizzazioni criminali non hanno difficoltà a trovare individui disposti ad assumersi il rischio a fronte di un compenso in denaro, complice anche la mancata percezione delle reali implicazioni⁴ di quanto proposto loro.

In conclusione, ed a parere dello scrivente, è certamente possibile combattere efficacemente e definitivamente le frodi IVA, ma per farlo è necessario che gli stati membri raggiungano un consenso univoco per superare l'attuale regime fiscale europeo frammentario

³ Si vedano PEIROLO M., “*La responsabilità solidale del cessionario nel pagamento dell'IVA*”, IVA in pratica n.56/2020, in www.ecnews.it ultimo accesso il giorno 21 dicembre 2022.; CAROTTI A., “*Frodi IVA e disconoscimento della detraibilità: l'importanza della buona fede del contribuente*”, in www.ipsoa.it, 5 maggio 2022, ultimo accesso il giorno 21 dicembre 2022.

⁴ Cfr. STUDIO LEGALE RAMELLI, “*Linea dure della Cassazione contro l'amministratore di diritto che risponde sempre dei reati fiscali a titolo di dolo generico o eventuale*”, in www.studiolegaleramelli.it, ultimo accesso il giorno 22 dicembre 2022.

e poco coordinato per giungere finalmente ad un sistema definitivo di applicazione dell’IVA sulle operazioni intra-europee.
Un sistema definitivo semplice, chiaro, uniformemente applicato su tutto il territorio Comunitario.

BIBLIOGRAFIA FINALE

Opere

- AA.VV., *“Enciclopedia de Diritto”*, Giuffrè Editore, Milano 2007.
- BASILAVECCHIA M., *“Corso di Diritto Tributario”*, Giappichelli Editore, Torino 2017.
- CASAZZA A., LUPO R., *“Frodi IVA e ruolo della Procura europea”*, PM Editrice, Savona 2021
- CENTORE P., *“Iva Europea aspetti interpretativi ed applicativi dell’iva nazionale e comunitaria”*, Ipsoa Editore, Milano 2006.
- CORDEIRO GUERRA R., *“L’autoriciclaggio di proventi da evasione fiscale tra disvalore autonomo ed ennesimo strumento di inasprimento del trattamento sanzionatorio dell’evasione fiscale”*, in AA.VV. *“Per un nuovo ordinamento tributario”*, Tomo II, Cedam Editore, Milano 2019.
- D’AVIRRO A., GIGLIOLI M., D’AVIRRO M., *“Reati tributari e sistema normativo europeo”*, Wolters Kluwer Editrice, Milano 2017.
- GAMBOGI G., *“I nuovi reati tributari”*, Giuffrè Editore, Milano 2020.
- GIOVANARDI A., *“Le frodi IVA, profili ricostruttivi”*, Giappichelli Editore, Torino 2013.
- GRASSO G., SICURELLA L. (a cura di), *“Il Corpus iuris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari”*, Giuffrè Editore, Milano 2003.
- GRASSO G., SICURELLA R., BIANCO F., SCALIA V., *“Tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione Europea. Stato dell’arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea”*, Pisa University Press editore, dicembre 2018.
- IORIO A., *“I reati tributari”*, Wolters Kluwer Editore, Milano 2020
- PORTALE R., PORTALE A., *“IVA imposta sul valore aggiunto”*, Giuffrè Editore, Milano 2022.
- SANTAMARIA B., *“La frode fiscale”*, quarta edizione, Giuffrè Editore, Milano 2011.
- SOANA G.L., *“I reati tributari”*, Giuffrè Editore, Milano 2017.

TRAVERSI A., *“La difesa nel processo per reati tributari”*, Giuffrè Editore, Milano 2022.

VENEGONI A., *“La protezione degli interessi finanziari dell’Unione Europea”*, Key Editore, Roma 2018.

Riviste e periodici

COMMENDATORE S., ALLONI F., *“Evoluzione delle Frodi Carosello: la nuova ECO. Analisi degli aspetti sanzionatori, amministrativi e penali”*, in L’IVA, n. 1/2014.

DORIGO S., *“Reati tributari”*, in *“Digesto delle Discipline Privatistiche - Sezione Commerciale – Ottavo aggiornamento”*, Utet Giuridica, Milano 2017.

FRANZETTI L., *“Rapporto sequenziale tra reato tributario (presupposto) e autoriciclaggio: profili di criticità e snodi interpretativi”*, Le Società, n. 5, 1° maggio 2022.

GREGGI M., *“Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell’IVA”*, in *“Diritto e pratica Tributaria”*, Cedam Editore, Milano 2016.

LANOTTE M., *“L’impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la Direttiva PIF ed il Regolamento EPPO”*, in *“Diritto Penale Contemporaneo.”*

MARCHESELLI A., *“Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA, carosello fra onere della prova, inesistenza, inerenza”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, Cedam Editore, 2012

PEIROLO M., *“La responsabilità solidale del cessionario nel pagamento dell’IVA”*, IVA in pratica n.56/2020.

SACCO R., *“Digesto delle Discipline Privatistiche – Sezione Commerciale – Settimo aggiornamento”*, UTET Editore, Torino 2017

SPIEZIA F., *“Il Pubblico Ministero europeo ed i rapporti con Eurojust”*, in *Diritto Penale Contemporaneo.*

TOMA G.D., *“La frode carosello nell’IVA. Parte prima: risvolti penali”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, Cedam Editore, 2010.

- TOMA G.D., *“La frode fiscale nell’IVA. Parte seconda: risvolti tributari”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, Cedam Editore, 2010.
- VENEGONI A., *“Il difficile cammino della proposta di direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell’Unione Europea attraverso la legge penale (c.d. Direttiva PIF): il problema della base legale”*, in *Cassazione Penale (rivista)*, fascicolo 6 del 2015
- Venegoni A., *“Prime brevi note sulla proposta di direttiva della commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell’Unione attraverso la legge penale COM (2012) 363 (c.d. Direttiva PIF)”*, in *“Diritto Penale Contemporaneo.”*

Pubblicazioni in italiano

- ADAMO C., *“Reverse charge interno e split payment: misure antifrode a confronto”*, in www.ildirittoamministrativo.it, 29 aprile 2021.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *“Fatture per operazioni inesistenti. È reato anche senza evasione”*, in www.fiscooggi.it, 29 luglio 2009.
- AMALFITANO C., POLLICINO O., *“Jusqu’ici tout va bien... ma non siamo alla fine della storia. Luci, ombre ed atterraggio della sentenza n. 115/2018 della Corte costituzionale che chiude (?) la saga Taricco”*, 5 giugno 2018, in www.diritticomparati.it
- ARANCI M., *“La direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017: la protezione degli interessi finanziari UE mediante il diritto penale”*, in www.rivista.eurojus.it, 8 ottobre 2017
- AA.VV., *“Relazione di accompagnamento [...] Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi della legge 25 giugno 1999, n.205.”*
- AA.VV., *“Transaction network analysis: un nuovo strumento europeo per contrastare le frodi iva”*, in www.iltributario.it, 16 maggio 2019
- CAROTTI A., *“Frodi IVA e disconoscimento della detraibilità: l’importanza della buona fede del contribuente”*, in www.ipsoa.it, 5 maggio 2022

CARUNCHIO S., “*IVA: regime del margine ed imposte dirette tra commercio di francobolli e monete da collezione*”, in www.fondazionenazionalecommercialisti.it.

CEROLI P., “Frodi carosello”, in www.iltributario.it

COMMISSIONE EUROPEA, “*Quadro finanziario pluriennale 2021-2027*”, in www.commission.europa.eu

CONTRINO A., “*Banche dati tributarie, scambio di informazioni tra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutela per i contribuenti?*”, in www.rivistadirittotributario.it, 29 maggio 2019

D’ARCANGELO F., “*Frode fiscale e riciclaggio*”, p.1, in www.onorarimilano.it

DANIELE L., “*La sentenza Taricco torna davanti alla Corte di giustizia UE: come decideranno i giudici europei?*”, 31 marzo 2017, in www.rivista.eurojus.it

FERRANTE M.L., “*L’ordinanza della Corte costituzionale sull’affaire Taricco: una decisione diplomatica ma ferma*”, fascicolo 1/2017, in www.dirittifondamentali.it.

GALLO D., “*La Corte costituzionale chiude la “saga Taricco”: tra riserva di legge, opposizione de facto del controlimito e implicita negazione dell’effetto diretto*”, in www.europeanpapers.eu

GIORGI M.S., “*Rapporti tra processo penale e processo tributario*”, in www.giustizia-tributaria.it.

IELO P., “*Reati tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*”, in www.rivista231.it

INCERTO G., PICHIERRI E., “*Le frodi carosello*”, 22 marzo 2022, in www.mementopiu.it.

LAZZERI F., “Decreto legislativo 14 luglio 2020, n.75 [...]”, in www.sistemapenale.it.

MANFRIANI G., “*Le operazioni soggettivamente inesistenti ed i riflessi IVA*”, in www.iltributo.it

MEOLI M., “*Senza denuncia l’abuso del diritto*”, in www.valentengeb.squarespace.com, 1° dicembre 2016

- MEROLA A., *“Confisca diretta, confisca per equivalente e confisca allargata nei reati fiscali”*, in www.itaxa.it, 8 agosto 2022
- PALMIERI L., *“Procura europea: dal 1° giugno entra in funzione l’organo investigativo sovranazionale”*, in www.penaledp.it
- PARLAMENTO EUROPEO, *“Cooperazione giudiziaria in materia penale”*, in www.europarl.europa.eu
- PERLI F. *“IVA Comunitaria”*, in www.iltributario.it.
- PURPURA A., *“Potenziali benefici, rischi e limiti del transaction network analysis quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra UE”*, in www.rivistadirittotributario.it, 2 agosto 2019
- RUGGERI A., *“Ultimatum della Consulta alla Corte di Giustizia su Taricco, una pronunzia che espone, ma non ancora oppone, i controllimiti. (A margine di Corte cost. N.24 del 2017)”*, in Consulta Online, www.cortecostituzionale.it
- RUGGERI A., *“Taricco, amaro finale di partita”*, in Consulta Online, www.cortecostituzionale.it
- STUDIO LEGALE RAMELLI, *“Linea dure della Cassazione contro l’amministratore di diritto che risponde sempre dei reati fiscali a titolo di dolo generico o eventuale”*, in www.studiolegaleramelli.it
- SOLDI G.M., *“Frodi comunitarie”*, in www.onelegale.wolterskluwer.it, Wolters Kluwer Editore, Milano 2008
- TAMAGNI N., *“VAT action plan 2016: verso uno spazio unico europeo dell’IVA”*, in Rivista Novità Fiscali, SUPSI.ch, novembre 2020.
- TOCCI S., *“Il sistema dei reati tributari e le riforme di cui al d.l. n. 124 del 2019 a al d.lgs. n. 75 del 2020”*, in www.cortedicassazione.it.
- VALVO A.L., *“Brevi note critiche sulla procura europea”*, in www.penaledp.it
- VENEGONI A., *“La Procura europea (EPPO) nel panorama della cooperazione giudiziaria penale”*, in www.rivistaildirittovivente.it, 26 aprile 2022.
- VENEGONI A., MINÌ M., *“I nodi irrisolti della nuova Procura Europea”*, in www.giurisprudenzapenale.com, anno 2017

Pubblicazioni in inglese

AA.VV. *“EPPO Annual Report: 2021”*, European Public Prosecutor’s Office, Luxembourg 2022.

COMMISSIONE EUROPEA, *“ANNEX to the Commission Implementing Decision on the financing of the Fiscalis programme and the adoption of the work programme for 2021, 2022 and 2023”*, in www.eur-lex.europa.eu

EUROPEAN PUBLIC PROSECUTOR’S OFFICE, *“Operation Admiral: EPPO uncovers organized crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion”*, in www.eppo.europa.eu, 29 novembre 2022

EUROPEAN PUBLIC PROSECUTOR’S OFFICE, *“Largest VAT fraud investigated in EU: 24 arrests, 312 house searches and seizures worth €67 million”*, in www.eppo.europa.eu, 13 dicembre 2022

GAFI/FATF, *“The FATF Recommendations 2012”*, in www.fatf-gafi.org

POUWELS A., *“Missing Trader Intra-Community Fraud”*, Policy Department for Budgetary Affairs, giugno 2021, in www.europarl.europa.eu

Prassi

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 26 maggio 2016, n. 22/E, *“IVA. Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di tele radiodiffusione ed elettronici – Territorialità – Regime speciale del c.d. Mini One Stop Shop (MOSS)”*.

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 17 giugno 2019 n. 14/E, *“Chiarimenti in tema di documentazione di operazioni rilevati ai fini IVA, alla luce dei recenti interventi normativi in tema di fatturazione elettronica”*.

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare 13 luglio 2022, n. 26/E, *“Chiarimenti in tema di esterometro”*.

COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, circolare n.
1/2018

COMMISSIONE EUROPEA, *“Guida al mini sportello dell’IVA”*,
Bruxelles 2013.

MINISTERO FINANZE – DIP. ENTRATE, Circolare 22 giugno 1995 n.
177.

Giurisprudenza

CASSAZIONE, sentenza 2 novembre 2007 n. 23031

CASSAZIONE, sentenza 18 maggio 2011 n. 36394.

CASSAZIONE, sentenza 4 ottobre 2011 n. 35858.

CASSAZIONE, sentenza 17 gennaio 2012, n. 6061

CASSAZIONE, sentenza 20 giugno 2012 n. 28619

CASSAZIONE, sentenza 26 settembre 2012, n.38574

CASSAZIONE, sentenza 22 febbraio 2013 n. 4522

CASSAZIONE, sentenza 1° agosto 2013 n. 35729

CASSAZIONE, sentenza 17 ottobre 2013 n. 47471

CASSAZIONE, sentenza 30 gennaio 2014 n. 10561

CASSAZIONE, sentenza 30 aprile 2014 n. 40198

CASSAZIONE, sentenza 6 ottobre 2015 n. 46857.

CASSAZIONE, sentenza 9 marzo 2016, n. 4620

CASSAZIONE, sentenza 25 ottobre 2016 n. 5434

CASSAZIONE, sentenza 9 dicembre 2016 n. 52321

CASSAZIONE, sentenza 22 giugno 2017 n. 31253

CASSAZIONE, sentenza 27 febbraio 2018, n. 40448

CASSAZIONE, sentenza 24 agosto 2018 n. 21102.

CASSAZIONE, sentenza 18 ottobre 2018 n. 47459

CASSAZIONE, sentenza 25 ottobre 2018, n.6360

CASSAZIONE, ordinanza 6 aprile 2020 n.7693

CASSAZIONE, sentenza 26 giugno 2020 n. 20901

CASSAZIONE, sentenza 5 novembre 2020 n. 30889

CASSAZIONE, sentenza 10 settembre 2021 n. 36415

CASSAZIONE, sentenza 6 dicembre 2021 n. 45082

CORTE D'APPELLO DI MILANO, 8 maggio 2013, n.3232

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenze riunite C-354/03, C-355/03, C-484-03, “*Optigen e a.*”, 12 gennaio 2006.

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenza C-384/04, 11 maggio 2006.

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenze riunite C-439/04 e C-440/04, “*Kitten e Recolta Recycling contro Stato Belga*”, 6 luglio 2006.

CTR FRIULI VENEZIA GIULIA, “*Operazioni oggettivamente inesistenti: riparto dell’onere della prova*”, 24 maggio 2022, in www.mementopiu.it.