Università degli Studi "G. d'Annunzio"
Chieti - Pescara

FACOLTÀ DI SCIENZE MANAGERIALI
Corso di Laurea Specialistica in Economia e Management

TESI DI LAUREA

"LE FRODI CAROSELLO NELL'APPLICAZIONE DELL'IVA INTRACOMUNITARIA"

Relatore:
Chiar.mo Prof. **Carlo Geronimo Cardia**

Laureando:
Oscar Samuele Olivieri
Matr. 3041113

Anno Accademico **2005 - 2006**

INDICE

INTRODUZIONE 3

CAPITOLO I

I.V.A. INTRACOMUNITARIA - NORMATIVA 5
1.1 Regime transitorio 9
1.2 Acquisti intracomunitari – Natura ed adempimenti 16
1.3 Cessioni intracomunitarie - Natura ed adempimenti 20
1.4 Depositi I.V.A. – Normativa ed adempimenti 25
1.5 Regime del margine per i rivenditori di beni usati 28
1.6 Regime del margine per le autovetture usate 36

CAPITOLO II

LE FRODI ALL'I.V.A. INTRACOMUNITARIA 50
2.1 Le "frodi carosello" 54
2.2 Le frodi mediante ricorso a false dichiarazioni d'intento 97
2.3 Le frodi mediante ricorso ai "depositi I.V.A." 106
2.4 Le frodi nel "regime del margine" nel settore del commercio di autovetture usate 108

CAPITOLO III

MISURE DI CONTRASTO ALLE FRODI ALL'I.V.A. INTRACOMUNITARIA 118
3.1 La cooperazione amministrativa in materia di Iva 120
3.2 La S.C.A.C. 129
3.3 Il Sottocomitato tecnico 130
3.4 Il Sottocomitato antifrode (S.C.A.F.) 135
3.5 Il C.L.O. 137
3.6 L'O.L.A.F. 140
3.7 I Programmi di cooperazione amministrativa. 146
3.8 Disposizioni antielusive della Finanziaria 2005. 152

CONCLUSIONI 162

BIBLIOGRAFIA 166

INTRODUZIONE

Con l'istituzione dell'Unione europea ed il conseguente abbattimento dei controlli alle frontiere si è assistito ad un intensificarsi degli scambi commerciali tra i vari Paesi membri, agevolato sia da una disciplina Iva uniforme su tutto il territorio della Comunità sia dalla necessità delle aziende di evolversi parallelamente allo sviluppo dei mercati nonché dal contesto socio-economico di appartenenza.

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

Nel settore degli scambi commerciali tra gli Stati membri della Comunità europea, continua a riscontrarsi l'incremento delle attività fraudolente in materia di Iva perpetrate, in particolare, secondo lo schema delle *cosiddette frodi carosello* e basate principalmente sull'interposizione fittizia, nelle relative transazioni, di società cartiere (*missing traders*). In tale meccanismo fraudolento, negli ultimi tempi, allo scopo di rendere più complessa l'individuazione dei flussi illeciti,

si inseriscono spesso imprese filtro (*buffer*), talvolta regolari sotto l'aspetto amministrativo, contabile e fiscale.

La Commissione europea e le competenti Autorità nazionali, allarmate per la perdita di gettito fiscale, stimabile tra i 70 ed i 100 miliardi di Euro, e per la connessione di tali fenomeni con attività di stampo criminale, hanno da tempo inserito tra le loro priorità la lotta a questo filone di frode, disponendo via via misure di contrasto di maggior incisività ed efficacia.

È quindi comprensibile come la frode fiscale sia fonte di crescente preoccupazione nella Comunità perché, oltre a creare situazione di turbativa nel mercato regolare e concorrenza sleale fra le imprese, comporta un deterioramento della situazione fiscale degli Stati membri.

CAPITOLO I

I.V.A. INTRACOMUNITARIA - NORMATIVA

È opportuno fare qualche cenno alla normativa di riferimento se si vogliono adeguatamente analizzare le problematiche riguardanti gli scambi intracomunitari, dai quali scaturiscono le principali fenomenologie criminose che "sfruttano" a fini illeciti la relativa disciplina, a danno degli interessi economici degli Stati membri.

Come è noto, uno degli scopi dell'ordinamento comunitario è quello di creare un perfetto processo di integrazione economica degli Stati membri, eliminando qualsiasi tipo di barriera esistente tra gli stessi, tale da rendere l'intero territorio comunitario identico ad un vero e proprio mercato interno.

In tale ottica, in ossequio alle disposizioni dell'Atto Unico Europeo[1], costituente la prima riforma istituzionale dell'Unione europea, a decorrere dal 1° gennaio 1993, sono stati rimossi i tre tipi di barriere esistenti tra gli Stati membri:

- *fisiche*, costituite dai posti di dogana e frontiere;

[1] adottato a Lussemburgo il 17.02.1986 ed a L'Aia il 28.02.1986, ratificato in Italia con legge 23 dicembre 1986, n. 909.

- *fiscali*, rappresentate dalla soppressione di ostacoli di natura tributaria che impediscono l'applicazione del principio della tassazione nel Paese di origine e dalla differenza di aliquote fra i diversi membri, con la favorevole conseguenza che i beni da quel momento possono circolare liberamente tra detti Paesi senza essere sottoposti a controlli doganali in entrata ed in uscita dai rispettivi confini territoriali;
- *tecniche*, costituite dagli ostacoli tecnici alla libera circolazione, quali le normative che prevedono criteri di sicurezza, le norme speciali sanitarie o ambientali, i principi di tutela del consumatore e le differenze di istruzioni da eliminare anche mediante il mutuo riconoscimento di norme tecniche e regolamenti nazionali.

Dal 1993, dunque, le cessioni e gli acquisti intracomunitari si svolgono nell'ambito di un mercato nazionale più ampio con la conseguenza, quindi, che i concetti di "esportazione" ed "importazione" restano validi solo per gli scambi con i Paesi extracomunitari.

Il processo di armonizzazione delle legislazioni fiscali, soprattutto con riferimento all'imposizione indiretta, ha radici profonde risalenti allo stesso Trattato di Roma del 25 marzo 1957. L'attuazione dei principi contemplati nel Trattato istitutivo avvenne con la prima e la seconda

Direttiva, entrambe emanate l'11 aprile 1967, che indussero gli Stati membri ad instaurare un sistema comune di imposizione sul valore aggiunto.

Il primo vero passo verso una compiuta armonizzazione fu attuato con la VI Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 che presupponeva ancora la persistenza di barriere doganali.

Nel 1987 con il piano Cockfield, per la prima volta, fu avanzato un progetto per la realizzazione di un mercato comune senza frontiere e di un sistema impositivo basato sulla tassazione nel Paese di origine. Vi erano, però, dei problemi insormontabili: un sistema così congegnato, senza particolari correttivi, avrebbe comportato una iniqua distribuzione delle entrate a sfavore degli Stati con maggiore propensione al consumo ed effetti distorsivi della concorrenza ove non si fosse intervenuto con un ravvicinamento delle aliquote.

Le Direttive comunitarie n. 91/680/CEE del 16 dicembre 1991 e n. 92/111/CEE del 14 dicembre 1992, nonché la Direttiva n. 92/77/CEE del 19 ottobre 1992, concernente il riavvicinamento delle aliquote, nel riaffermare il principio secondo cui negli scambi intracomunitari l'assoggettamento ad imposta dei beni e servizi nel Paese di origine è più congeniale ad un mercato unico privo di frontiere fiscali, hanno previsto l'adozione di una "***disciplina transitoria***" per la quale

l'imposta doveva continuare ad essere applicata, salvo talune eccezioni, nel Paese di destinazione dei beni, in base alle aliquote ed alle condizioni di imposizione ivi vigenti e a carico del destinatario.

Il "*regime transitorio*", destinato a restare in vigore sino al completamento del processo di armonizzazione delle politiche fiscali dei Paesi membri, ha quasi raggiunto i tre lustri di applicazione.

La tanto auspicata armonizzazione rimane allo stato attuale un obiettivo incompiuto per la mancanza di quelle condizioni (uniformità delle aliquote, momento impositivo, base imponibile, detrazione fatturazione, sanzioni), indispensabili per la realizzazione di un autentico mercato unico dei Paesi aderenti all'Ue, basato cioè sul principio dell'imposizione nello Stato membro d'origine dei beni ceduti e dei servizi prestati.

L'ulteriore ingresso nell'Unione Europea, dal 01 maggio 2004[2], di dieci nuovi Stati, rende certamente più problematico tale processo di armonizzazione, tanto da far prevedere un suo utilizzo per ulteriori dieci anni. Si prosegue, pertanto, lungo il cammino della tassazione dei beni nel Paese di destinazione, che mentre fino al 31.12.1992 era assicurato dall'esistenza delle barriere doganali, dal 01.01.1993 è

[2] Trattato di Atene del 16.04.2003, ratificato in Italia con legge 24 dicembre 2003, n. 380.

affidato a regole provvisorie, studiate proprio per sopperire all'abolizione delle dogane tra i vari Stati membri.

Già all'epoca tali disposizioni, di una certa complessità, contemplanti diverse eccezioni che pongono difficoltà oggettive e soggettive non appena si esula da relazioni commerciali binarie e lineari, non mancarono di suscitare numerose critiche, soprattutto da parte delle amministrazioni fiscali[3], in considerazione della facilità di evasione dell'imposta e delle difficoltà di effettuare controlli davvero rapidi ed efficaci, anche per via dei limiti territoriali ed organizzativi, che rischiano di subire un ulteriore aggravio con l'allargamento della Comunità .

Le previsioni di sempre più facili e diffuse opportunità di elusione, di evasione e di frode fiscale in ogni Paese dell'U.E., furono tacciate di catastrofismo dettato da interessi di parte[4]. L'Europa della libera circolazione delle merci doveva essere fatta ad ogni costo.

1.1 Il regime transitorio.

Finalità fondamentale del regime transitorio degli scambi intracomunitari, entrato in vigore dal 01 gennaio 1993, la cui

[3] In particolare dell'Italia e della Spagna, da sempre impegnate in un'agguerrita lotta all'evasione fiscale.

[4] Riferito soprattutto alle polemiche suscitate dai sindacati nazionali degli spedizionieri doganali.

cessazione era stata inizialmente prevista al 31 dicembre 1996, ma che è stato successivamente prorogato, è quella di traghettare la norma verso il passaggio al sistema definitivo.

Come precedentemente accennato, tale regime è stato introdotto con la direttiva n. 091/680/CEE del 16.12.1991, che ha inserito le relative disposizioni nell'ambito della IV direttiva sull'I.V.A. n. 77/388/CEE[5].

In Italia, la materia dell'Iva relativa agli scambi intracomunitari è stata regolata dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 Ottobre 1993, n. 427.

Il ricorso dell'Unione Europea al regime provvisorio è stato esaurientemente spiegato nella premessa della Circolare nr. 13 del 23.02.1994, emessa dal Ministero delle Finanze – Direzione AA. GG., in virtù del fatto che "*pur riaffermandosi il principio che negli scambi intracomunitari l'assoggettamento ad imposta dei beni e servizi nel Paese di origine è più consona e congeniale ad un vero mercato unico volto ad assicurare la neutralità del sistema I.V.A., si è dovuto tuttavia riconoscere la sua non praticabilità nell'attuale fase, sia per le difformi strutture delle aliquote applicate, nel numero e nel livello, sia per le difficoltà pratiche di attuazione del meccanismo di compensazione del tributo (clearing) tra gli Stati membri, derivanti*

[5] Ulteriori modifiche sono state apportate con le direttive n. 92/111/CEE del 14.11.1992 e n. 95/7/CE del 10.04.1995.

dalla necessità di potenziare le attuali strutture informatiche, al fine di renderle più adeguate alle nuove esigenze del mercato unico".

Detto regime, quindi, finalizzato a giungere all'eliminazione dei controlli fiscali alle frontiere interne della Comunità e destinato a restare in vigore sino al completamento del processo di armonizzazione delle politiche fiscali dei Paesi membri, si fonda sul principio della tassazione, salvo alcune deroghe, nel Paese di destinazione.

Tale principio è stato attuato dalla normativa in parola con l'introduzione, ai fini dell'I.V.A., di due nuove tipologie di operazioni di compravendita:

- *acquisto intracomunitario* - in particolare, l'art. 38 del citato decreto-legge stabilisce che l'acquisto deve avere ad oggetto un bene mobile materiale comunitario o immesso in libera pratica in ambito comunitario e deve essere necessariamente ceduto da un soggetto passivo d'imposta ed effettuato "nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato". Da ciò si deduce che

gli acquisti effettuati dai privati cittadini sono tassati nel Paese di origine (ad esclusione degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi[6]);

- *cessione intracomunitaria* – sono costituite, ai sensi dell'art. 41 del citato decreto legge, dalla cessione di beni trasportati o spediti da un soggetto venditore, dall'acquirente o da un terzo per loro conto, dal territorio dello Stato verso uno dei paesi aderenti alla U.E. Le cessioni di tali beni costituiscono operazioni non imponibili ai fini dell'I.V.A., ciò tuttavia determina comunque l'obbligo del rispetto, in capo a chi le effettua, di tutta una serie di formalità.

L'introduzione del sistema transitorio ha apportato ulteriori modifiche di rilievo al D.P.R. 633/1972, istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto, e riguardanti:

- una nuova definizione di territorio comunitario, a modifica dell'art. 7 del citato D.P.R., con conseguente abbattimento delle frontiere fiscali tra gli Stati membri;
- la tassazione delle operazioni imponibili, poste in essere da operatori economici, alle aliquote ed alle condizioni stabilite dallo Stato membro di destinazione;
- la nuova definizione di esportazione, a modifica dell'art. 8 del citato D.P.R., che resta operante soltanto per le cessioni di beni

[6] Ai sensi dell'art. 38, comma 3, lettera e), del D.L. n. 331/1993.

trasportati o spediti nel territorio di Paesi extracomunitari o nei territori esclusi da quello comunitario;

- la nuova definizione di importazione, a modifica dell'art. 67 del citato D.P.R., per cui il concetto d'importazione deve intendersi riferito alle sole operazioni che hanno per oggetto beni provenienti da Paesi terzi o dai territori considerati, ai fini dell'I.V.A., extracomunitari, o non immessi in libera pratica nell'ambito comunitario.

In linea generale, il sistema transitorio risulta molto funzionale per le imprese che effettuano operazioni economiche connotate da normalità e frequenza (la classica compravendita, oppure il conto lavorazione, tra due operatori situati in Stati membri diversi), essendo le regole di pronta attuazione e, soprattutto, di gran lunga più speditive se raffrontate al pregresso sistema doganale, che continua ad applicarsi, come noto, per gli scambi con i paesi terzi.

La tassazione ai fini I.V.A. degli acquisti intracomunitari si realizza, infatti, cartolarmente, per cui non determina, al momento di effettuazione dell'operazione, quell'esborso finanziario che si verificava precedentemente e che tuttora si realizza nelle importazioni (per queste operazioni, infatti, occorre anticipare "pronta cassa"

l'imposta in dogana, nonché espletare tutte le procedure burocratiche previste).

Di contro il sistema pone una serie di difficoltà oggettive e soggettive non appena si esula da relazioni commerciali lineari, con la conseguenza che molte questioni, soprattutto per aspetti strettamente operativi, scaturenti dalla realtà economica quotidiana, non appaiono ancora di facile soluzione, poiché o prive di una adeguata disciplina ovvero non regolate in maniera omogenea nella normativa interna dei vari Stati membri.

Il clima di incertezza nell'applicazione di norme che prestano il fianco a innumerevoli artifizi e raggiri rivolti all'evasione dell'I.V.A. in ambito Comunitario, unitariamente alla fragilità degli Stati membri nel predisporre efficaci strumenti di controllo, ha generato i più svariati sistemi di frode nel comparto dell'imposizione indiretta, con una perdita di gettito fiscale stimabile tra i 70 ed i 100 miliardi di Euro.

Nonostante l'omogeneizzazione delle politiche fiscali e l'armonizzazione dei sistemi impositivi dei Paesi membri vengano unanimemente riconosciuti quali problematiche tra le più urgenti all'interno dell'Unione Europea, i risultati sinora raggiunti ed il recente allargamento ad ulteriori 10 Paesi, fa sì che diventi puramente

teorico prevedere una qualsiasi data – anche a medio termine – entro la quale potrà essere uniformata l'imposta sul valore aggiunto basata sull'imposizione nello Stato membro di origine.

In virtù di ciò, pertanto, è ancora necessario utilizzare il "*regime transitorio*", al fine di permettere l'attivazione della procedura di detrazione di imposta e la conseguente neutralità della stessa per i soggetti percossi, nonché di evitare profonde distorsioni negli scambi commerciali interni all'Unione dovute, appunto, alle differenze di pressione fiscale indiretta gravante sulle diverse categorie merceologiche.

L'applicazione del "*regime transitorio*", tuttavia, comporta delle importanti e negative conseguenze sia per gli interessi erariali degli Stati membri e dell'Unione nel complesso, sia per gli operatori economici.

Questi ultimi, in particolare, si trovano a confrontarsi con significativi adempimenti che, da una superficiale analisi potrebbero apparire meramente formali, traggono la propria ragion d'essere invece in motivazioni sicuramente sostanziali, come testimoniato dalle ingenti frodi che trovano terreno fertile nel comparto in trattazione.

Ai fini di un più dettagliato esame della disciplina è opportuno analizzare alcuni aspetti peculiari, in particolare, avuto riguardo agli

acquisti e cessioni intracomunitari, ai depositi I.V.A., nonché al regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al D.L. 23.02.1995 n. 41, convertito dalla legge 22.03.1995 n. 85.

1.2 Acquisti intracomunitari - Natura ed adempimenti.

Ai sensi dell'art. 38, secondo comma, del D.L. 331/1993, "*costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto*".

Alcune deroghe, per motivi connessi alla mancata armonizzazione delle politiche fiscali tra i vari Stati membri, con conseguente effetto riduttivo del gettito fiscale e creazione di una turbativa concorrenziale nei singoli mercati, sono disciplinate dal comma 3 dell'art. 38 del D.L. 331/93.

Tali eccezioni, aventi anche effetti antielusivi, sono state previste per fattispecie che vengono fatte rientrare nella disciplina degli acquisti intracomunitari (tassate, quindi, nel Paese di destinazione).

All’opposto, altre deroghe, sancite dall’art. 38, comma 5, restringono la nozione di acquisto intracomunitario, escludendo talune fattispecie che ricadrebbero nella nozione stessa o nelle deroghe estensive.

Gli adempimenti formali a carico dei soggetti passivi, connessi agli acquisti intracomunitari, sono sanciti dall’art. 50, comma 3, del D.L. 331/93 che impone a chi effettua acquisti intracomunitari (o commissiona i servizi indicati nell’art. 40) soggetti a imposta, la comunicazione al fornitore del proprio numero di partita I.V.A., preceduto dal prefisso IT.

Attraverso questa comunicazione, l’acquirente si qualifica come soggetto passivo al fornitore, il quale è pertanto legittimato, effettuando una cessione intracomunitaria, a non applicare l’imposta.

In assenza di tale comunicazione, invece, il fornitore riterrà di avere rapporti con un privato consumatore, per cui applicherà l’imposta del proprio Stato.

Avuto riguardo agli adempimenti amministrativo-contabili, le fatture di acquisto ricevute del cessionario italiano, senza addebito dell’imposta, vanno da questi numerate ed integrate in modo da consentire l’individuazione degli elementi idonei alla determinazione

della base imponibile della relativa imposta o del titolo di inapplicabilità della stessa[7].

In relazione alla base imponibile degli acquisti intracomunitari, essa viene determinata con le regole ordinarie del regime interno dei singoli Stati membri.

Una volta numerate ed integrate, le fatture d'acquisto sono soggette ad una doppia registrazione, venendo annotate sia nel registro delle fatture emesse[8] (in tal modo si crea il debito d'I.V.A.), sia nel registro degli acquisti[9], essendo ammessa la detrazione dell'imposta per pari importo[10].

Così facendo, l'operazione di acquisto, sotto il profilo dell'I.V.A., diventa neutra per il cessionario, andandosi a compensare l'I.V.A. a debito e l'I.V.A. a credito. L'imposta è applicata allorquando, a sua volta, il cessionario provvederà a rivendere il bene in ambito nazionale. In tale occasione il cedente emetterà fattura calcolando l'I.V.A. secondo i principi nazionali, e verrà così ad assumere il reale ed effettivo debito d'imposta, consistente nell'obbligo di versare all'Erario l'importo pari all'I.V.A. corrispostagli dal cliente nazionale.

---

[7] art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993.
[8] art. 47 del citato decreto legge.
[9] artt. 45 e 47 del citato decreto legge.
[10] art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Considerando il caso di un'impresa italiana, la quale operi abitualmente acquistando beni da una impresa comunitaria e rivendendoli ad altri soggetti nazionali, la stessa procederà al pagamento dell'imposta solo nel momento che le merci verranno cedute nel mercato interno italiano.

Oltre alla rappresentazione delle operazioni nella dichiarazione annuale ai fini I.V.A., la sequenza degli obblighi formali e contabili connessi all'effettuazione degli acquisti intracomunitari termina con la compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi, ai sensi dell'art. 50, comma 6 del menzionato decreto.

Tali elenchi rappresentano lo strumento attraverso il quale le amministrazioni finanziarie degli Stati membri acquisiscono i dati relativi ai flussi dell'interscambio, sia ai fini fiscali sia ai fini statistici; di conseguenza essi assumono un ruolo determinante per la rilevazione e la repressione di eventuali frodi.

Gli elenchi riepilogativi devono essere presentati utilizzando i modelli Intra2 (frontespizio con dati anagrafici e di carattere generale), Intra2-*bis* (riepilogo degli acquisti) e Intra2-*ter* (rettifiche relative a periodi precedenti).

1.3 Cessioni intracomunitarie – Natura ed adempimenti.

Ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/93, costituiscono "*cessioni intracomunitarie*" la cessione di beni trasportati o spediti da un soggetto venditore, dall'acquirente o da un terzo per loro conto, dal territorio dello Stato verso uno dei paesi aderenti alla U.E..

Ai fini dell'applicazione dell'I.V.A., tali cessioni costituiscono operazioni non imponibili; il cedente è però obbligato al rispetto delle formalità previste dalla relativa normativa.

Le cessioni intracomunitarie vengono considerate tali, allorquando si verificano contemporaneamente tre condizioni:

- cessione a titolo oneroso;
- venditore soggetto passivo d'imposta in Italia ovvero soggetto estero che si avvale di un rappresentante fiscale in Italia;
- acquirente soggetto passivo d'imposta nello Stato membro di appartenenza.

Per presunzione legale, sono considerate cessioni intracomunitarie anche quelle nelle quali la merce viene spedita o trasportata in un altro Stato membro per essere imballata, montata, installata o assiepata dal fornitore o da altri per proprio conto.

Inoltre, l'art. 41, al comma 2 considera assimilate alle cessioni intracomunitarie le cessioni di alcuni beni mentre, il comma 3, ne esclude espressamente altre destinate a formare oggetto di operazioni temporanee di perfezionamento o manipolazione o utilizzati per l'esecuzione dei prestazioni di servizio.

In ordine al momento di effettuazione la disciplina comunitaria non prevede una particolare disposizione, pertanto trova applicazione al normativa generale, secondo la quale la cessione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/72.

Come accennato nel precedente paragrafo relativo agli acquisti intracomunitari, il cessionario di altro Stato membro, ha l'obbligo di comunicare per iscritto al fornitore il proprio codice identificativo (numero di Partita Iva preceduto dal codice identificativo del paese di appartenenza).

Il fornitore italiano, ai sensi dell'art. 50, comma 2 della L. 427/93, deve chiedere all'Agenzia delle Entrate competente per territorio[11], la conferma della validità del numero di identificazione.

In caso di codice inesistente o non corrispondente al cliente, la cessione viene ritenuta imponibile ai fini dell'I.V.A..

[11] Questa interpretazione è stata ribadita dal Ministero delle Finanze con la risoluzione n. 25 del 12.02.1997.

Il codice identificativo deve essere obbligatoriamente riportato sulla fattura di vendita e sull'elenco riepilogativo delle cessioni comunitarie. La circolare 13/E del 23.02.94 ha consentito l'emissione di fattura non imponibile I.V.A. anche nel caso di vendita a cliente comunitario non ancora in possesso di codice identificativo, purché fornisca idonea documentazione di aver richiesto detto codice ai propri uffici fiscali.

Al pari dei soggetti d'imposta che effettuano con frequenza cessioni ai Paesi extracomunitari, anche per le cessioni comunitarie è prevista la qualifica di "*esportatore abituale*".

La normativa vigente consente a coloro che effettuano cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, in presenza di determinate condizioni ed entro determinati limiti[12], di poter acquistare e importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Questo permette ai contribuenti di abbattere il credito d'imposta che può venire a crearsi all'atto dell'effettuazione degli acquisti o delle importazioni.

A tale scopo il soggetto deve verificare se nell'anno precedente, ovvero nei dodici mesi precedenti, ha effettuato cessioni per un ammontare delle operazioni attive (registrate) di cui agli artt. 8, lettere a) e b), 8-*bis*, 9, 71 e 72 del D.P.R. 633/72, e agli art. 40, commi 4-*bis*,

[12] Art. 1 del D.L. 29.12.1983, n. 746, convertito nella legge 27.02.1984, n. 17.

5, 6 e 8, art. 41 e art. 58 comma 1 del D.L. 331/93, art. 37 del D.L. n. 41/95, superiori al 10% del volume d'affari.

Se ricorrono tali condizioni sarà possibile effettuare acquisti senza pagamento di I.V.A. per un importo non eccedente l'ammontare delle menzionate operazioni attive costituenti il cd. "plafond".

Per poter beneficiare di tale agevolazione, l'esportatore abituale deve inviare al fornitore una dichiarazione di responsabilità (datata e numerata), detta "dichiarazione d'intento". Tale lettera dovrà essere registrata entro 15 giorni in apposito registro oppure nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

In tale contesto è intervenuta la Finanziaria 2005, introducendo un nuovo obbligo, con finalità antielusive, con il comma 384 che va ad integrare l'art. 1, comma 1, lettera *c),* del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito nella legge 27.02.1984, n. 17, che ha previsto l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate da parte dei fornitori, entro il 16 del mese successivo, dei dati contenuti nelle lettere d'intento ricevute dagli esportatori abituali.

Tale norma ha lo scopo di contrastare i fenomeni di frode facendo in modo che il cedente dia notizia all'ufficio finanziario delle cessioni che effettua senza l'applicazione dell'imposta nei confronti dei propri clienti, in quanto gli stessi hanno realizzato cessioni alle esportazioni

in misura superiore al 10 per cento del volume di affari registrato nell'anno solare precedente. L'obiettivo della norma è quindi quello di consentire all'Amministrazione finanziaria di avere preventivamente cognizione della possibile effettuazione di operazioni in sospensione di imposta e poter avviare tempestivi controlli.

Si tratta di un adempimento periodico che deve essere osservato nel predetto termine, ogni qualvolta nel mese di riferimento si ricevono lettere d'intento dei clienti.

In caso di violazioni sono previste pesanti conseguenze, visto che il fornitore che omette di inviare, nei termini stabiliti, la comunicazione, ovvero la invii con dati inesatti o incompleti, sarà punito con la sanzione di cui all'art. 7, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1987, n. 471, ossia dal 100 al 200 per cento dell'imposta non applicata.

Inoltre, egli risponderà in solido con il soggetto acquirente, dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.

Si può dire, in altri termini, che la responsabilità d'imposta dei fornitori scatta nell'ipotesi in cui il cliente abbia ottenuto la non applicazione dell'Iva con una dichiarazione infedele (tale è quella che attesta falsamente lo *status* di esportare abituale) ed abbia evaso l'imposta correlata alla dichiarazione stessa.

Anche per le cessioni, a parte la rappresentazione delle operazioni nella dichiarazione annuale, l'adempimento che chiude la sequenza dei relativi obblighi formali e contabili è la compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi, ai sensi dell'art. 50, comma 6 del menzionato D.L. 331/93. Gli elenchi riepilogativi devono essere presentati utilizzando i modelli Intra1, Intra1- *bis* e Intra1-*ter*, aventi la stessa struttura di quelli degli acquisti.

1.4 Depositi I.V.A. – Normativa ed adempimenti

I depositi I.V.A. sono disciplinati dall'art. 50 bis[13] del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 Ottobre 1993, n. 427.

Analogamente ai depositi doganali, l'obiettivo dell'istituzione dei depositi I.V.A. è quello di agevolare i rapporti commerciali tra gli operatori residenti negli Stati della Comunità, rinviando la tassazione delle operazioni al momento dell'effettiva estrazione dei beni dal deposito.

La normativa consente, quindi, di custodire, all'interno di appositi depositi, beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto, in sospensione d'imposta, in quanto ogni operazione che

[13] introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 1, comma 2, lettera *i)*, della legge 18 febbraio 1997, n. 28 - in recepimento della Direttiva nr. 95/7/CE del 10.04.1995.

rientri nell'elencazione di cui al comma 4 del citato art. 50 bis, è effettuata senza pagamento dell'I.V.A.. Il citato comma prevede infatti:

- varie ipotesi di introduzione del bene nel deposito I.V.A.;
- cessione di beni senza estrazione – i beni vengono ceduti ad altri imprenditori, rimanendo nel deposito;
- trasferimento ad altri depositi I.V.A.;
- cessione dei beni ad altri operatori comunitari o extracomunitari con trasporto dei beni fuori dal territorio nazionale.

L'imposta viene pertanto applicata solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito (operazione che può essere effettuata soltanto da un soggetto passivo d'imposta ai fini I.V.A.), e cioè nel momento della effettiva introduzione nel territorio nazionale.

Oltre alle ipotesi previste dal citato comma 4 dell'art. 50 bis, l'amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 235 del 18.10.96 e n. 44 del 10.04.2000, ha disciplinato, sotto l'aspetto impositivo, il contratto estimatorio ovvero il "*consignment stock*", che prevede l'invio di beni da un operatore di uno Stato membro ad altro operatore residente in altro Stato membro, con la clausola che il primo conserva la proprietà dei beni fino a quando il secondo non decida di prelevarli,

secondo le proprie esigenze produttive e finanziarie, e che presenta i requisiti propri dei negozi con effetti traslativi differiti.

Perché possa configurarsi il "*consignment stock*" è comunque necessario che il destinatario abbia la piena disponibilità dei beni, che debbono quindi trovarsi nei suoi magazzini o anche in depositi gestiti da terzi (purché non dallo stesso fornitore, giacché in tal caso, inviando egli i beni presso propri magazzini in altro Stato membro, si realizzerebbe l'acquisto intracomunitario).

Nell'operazione di "*consignment stock*", essendo il passaggio della proprietà differito al momento del prelievo dei beni da parte del destinatario-cessionario, anche l'acquisto intracomunitario si realizza in tale momento, ma in ogni caso non oltre un anno dalla consegna.

La movimentazione dei beni, ha precisato l'amministrazione, deve risultare da annotazioni in apposito registro ai sensi dell'art. 50, comma 5.

Questa precisazione, peraltro, vale per tutte le ipotesi negoziali in cui trova applicazione il differimento dell'operazione, essendo espressamente previsto dall'art. 39, comma 1, terzo periodo, che le disposizioni dei precedenti periodi secondo e terzo "operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'art. 50, comma 5".

1.5 Regime del margine per i rivenditori di beni usati.

Il legislatore italiano, recependo la VII Direttiva n. 94/5/CE del 14 febbraio 1994 del Consiglio dell'Unione europea, con l'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, e modificato dal D.L. 2 ottobre 1995, n. 415, convertito, con modificazioni dalla L. 29 novembre 1995, n. 507, ha introdotto un regime speciale applicato a partire dal 1° aprile 1995, comunemente noto come "*regime del margine*", relativo agli scambi aventi ad oggetto beni mobili usati nonché oggetti d'arte, oggetti di antiquariato o da collezione.

Attraverso l'applicazione del regime del margine, introdotto dal legislatore comunitario allo scopo di evitare che si verifichino ipotesi di doppia imposizione, la tassazione sugli scambi di beni mobili usati (per i quali il rivenditore ha corrisposto un prezzo comprensivo di I.V.A. senza poter operare detrazioni) non colpisce l'intero corrispettivo ma solamente la differenza, ovvero il margine positivo, tra il prezzo di vendita e quello di acquisto, aumentato delle eventuali spese di riparazione e/o accessorie.

L’art. 36, commi 1, 2 e 9, del D.L. n. 41/1995 individua i soggetti nei cui confronti è applicabile la particolare disciplina del margine in coloro che:

- esercitano abitualmente il commercio al dettaglio, all’ingrosso o in forma ambulante di beni mobili usati, oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione;
- non esercitano per professione abituale il commercio di beni usati e che effettuano cessioni occasionali;
- esercitano il commercio di oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione importati e per la rivendita di oggetti d’arte ad essi ceduti dall’autore o dai suoi eredi o legatari.

Dal punto di vista oggettivo, rileva la particolare tipologia di beni, se trattasi cioè di beni mobili usati, ancorché sottoposti a riparazioni, o di oggetti d’arte, d’antiquariato e da collezione; dal punto di vista soggettivo, rileva, invece, il regime giuridico del cedente che deve configurarsi come un soggetto privato o ad esso assimilabile.

Con riferimento al primo profilo, particolare attenzione va riservata alla categoria dei beni mobili usati che comprendono tutti quei beni mobili già utilizzati da altri soggetti e suscettibili, dopo la rivendita, di un ulteriore utilizzo secondo la propria funzione economica originaria. Il bene può essere riparato, purché la lavorazione non modifichi le

caratteristiche strutturali e merceologiche del bene, ancorché lo abbiano reso diversamente utilizzabile.

La seconda categoria, relativa agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, comprende una serie di beni nominativamente individuati nella tabella allegata al D.L. n. 41/1995, peraltro conforme all'allegato 1 della Direttiva n. 94/5/CE.

Con riguardo al secondo profilo, relativo alla condizione giuridica rivestita dal cedente, l'art. 36, comma 1, stabilisce che "*Si considerano acquistati da privati anche i beni per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione, nonché i beni ceduti da soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato membro e i beni ceduti da soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al regime del presente comma*".

L'elemento che discrimina coincide con la tassazione definitiva intervenuta precedentemente o in capo ad un soggetto privato o in capo ad un soggetto passivo Iva che, in adesione alle disposizioni contenute negli artt. 19 e 19-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, non ha potuto detrarsi l'imposta nel precedente acquisto o importazione.

È bene precisare fin da ora che, in virtù del particolare regime in commento, il meccanismo della detrazione dell'Iva non è interessato

neanche nei passaggi successivi dei beni, così come è escluso per le spese accessorie. L'imposta, infatti, non viene anticipata dal cessionario per effetto della rivalsa: ogni volta che il bene usato viene ceduto la parte del costo corrispondente al prezzo di acquisto rimane quindi fuori campo Iva, mentre rileva solo la parte del prezzo di vendita corrispondente all'effettivo guadagno sul quale l'imposta è sempre dovuta a titolo definitivo, senza possibilità di detrazione per il cessionario. È, in altri termini, un tipo di imposizione che utilizza il metodo di determinazione "base da base", differenziato in funzione delle tre diverse modalità di applicazione di cui si dirà in seguito.

Ciò, invero, non esclude, ai sensi del comma 3 del citato art. 36, la possibilità di "applicare l'imposta nei modi ordinari a norma dei titoli I e II del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dandone comunicazione al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella relativa dichiarazione annuale". Il successivo comma 4, in tali ipotesi, accorda la detrazione, "ma con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione assoggettata a regime ordinario, previa annotazione, nel registro di cui all'art. 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, della fattura o bolletta doganale relativa al bene acquistato o importato," da esercitarsi "nella liquidazione in cui tale operazione è computata".

Il presupposto territoriale si realizza solo se i beni sono acquistati nel territorio dello Stato italiano, ovvero in altro Stato membro dell'Unione europea.

Le importazioni dei beni usati sono escluse dal regime del margine, così come le cessioni di autovetture effettuate dallo stesso soggetto che le ha importate.

La possibilità di assoggettare le importazioni alla disciplina in argomento è limitata ai soli oggetti d'arte, antiquariato e da collezione, ed alle opere d'arte cedute dagli autori o dai suoi eredi previa specifica opzione da esercitarsi ad opera del soggetto interessato, a norma dell'art. 36, comma 8, del D.L. n. 41/1995.

Per le esportazioni in Paesi extracomunitari (art. 8 del D.P.R. 633/1972), le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-*bis* del D.P.R. 633/1972), le cessioni verso lo Stato della Città del Vaticano e la Repubblica di San Marino (art. 71 del D.P.R. 633/1972), le cessioni ai viaggiatori domiciliati e residenti fuori del territorio comunitario (art. 38-*quater* del D.P.R. 633/1972), le cessioni nei confronti di organismi internazionali e sopranazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari (art. 72 del D.P.R. 633/1972) l'art. 37, comma 1, del citato D.L. n. 41/1995 prevede che il margine sia assoggettato al regime di non imponibilità.

Nell'ambito del regime speciale del margine è possibile individuare distinte modalità di applicazione, finalizzate alla determinazione dell'imposta e caratterizzate, ciascuna, da specifici adempimenti contabili. Tali modalità sono le seguenti:

- *metodo ordinario (o analitico);*
- *metodo forfetario (o percentuale);*
- *metodo globale.*

Con il metodo analitico disciplinato dall'art. 36, comma 1, del D.L. 41/95, la base imponibile, sulla quale calcolare l'imposta dovuta, viene determinata dalla differenza tra il corrispettivo della vendita comprensivo di Iva ed il prezzo di acquisto, aumentato delle spese di riparazione ed accessorie, comprensive anch'esse di Iva.

Se il margine lordo, così determinato, è positivo la base imponibile su cui applicare l'imposta dovuta dovrà determinarsi mediante l'adozione di uno dei procedimenti di scorporo indicati nell'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, avuto riguardo all'aliquota propria del bene oggetto di rivendita. In presenza di una differenza negativa, in sede di liquidazione, il margine sarà considerato pari a zero e non verrà applicata alcuna imposta. Non è possibile procedere alla compensazione tra i margini positivi e quelli negativi.

Ai sensi del successivo art. 38, comma 2, i contribuenti che esercitano abitualmente il commercio di beni usati, determinando il margine con il metodo analitico, devono istituire un apposito registro, strutturato alla stregua di un libro di carico e scarico, tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, in detto registro vanno annotati gli acquisti e le cessioni dei singoli beni e le connesse spese sostenute - rilevanti ai fini della determinazione del margine lordo - con specificazione delle date di acquisto e di cessione, della natura, quantità e qualità dei beni, del prezzo di acquisto e del corrispettivo relativo alla cessione, entrambi comprensivi di Iva.

Il metodo forfetario, disciplinato dall'art. 36, comma 5, del D.L. 41/95, è riferibile ad attività minimali per le quali risulterebbe oltremodo difficoltoso calcolare il margine lordo secondo le procedure in precedenza descritte.

In tali ipotesi il legislatore ha ritenuto di determinare in via presuntiva l'ammontare del margine stesso, mediante l'applicazione sul prezzo di vendita delle percentuali individuate nel citato comma 5, variabili in relazione alla tipologia del bene oggetto di scambio o dell'attività esercitata.

Tale metodo è l'unico non applicabile alla compravendita di autoveicoli usati.

L’art. 36, comma 6, del D.L. 41/95 disciplina, da ultimo, la metodologia applicativa del margine globale, nell’ambito della quale la base imponibile viene determinata non già con riferimento a ciascuna delle operazioni poste in essere, ma quale differenza tra l’ammontare delle cessioni e quello degli acquisti, aumentati delle spese di riparazione e/o accessorie, complessivamente effettuati nell’arco del mese o del trimestre.

Il metodo globale consente, a differenza di quello analitico, di compensare i margini positivi con quelli negativi di ciascun periodo.

Sia nel caso di cessioni all’esportazione che in caso di rottamazione, occorre operare una rettifica in diminuzione limitatamente al costo di acquisto del bene esportato/rottamato che era stato in precedenza inserito per il computo del margine.

Il ricorso al metodo globale è consentito esclusivamente agli operatori che svolgono in forma non ambulante il commercio dei seguenti beni:

- veicoli usati;
- monete ed altri oggetti da collezione;
- confezioni di materie tessili e comunque di prodotti di
- abbigliamento, compresi quelli accessori;
- beni, anche di generi diversi, acquistati per masse come compendio unitario e con prezzo indistinto;

- qualsiasi altro bene se di costo inferiore ai 516,00 euro.

1.6 Regime del margine per le autovetture usate.

L'applicazione del regime del margine nell'ambito degli scambi di autovetture usate presenta aspetti di notevole interesse sia per l'incidenza dell'aliquota Iva, che in Italia è pari al 20 per cento, che per le connesse problematiche emerse soprattutto negli scambi tra operatori di diversi Stati membri, dove si assiste all'utilizzo sempre più diffuso di meccanismi fraudolenti ideati al fine di simulare fattispecie riconducibili al regime speciale del margine, in luogo del ben più oneroso regime ordinario.

In tale ambito, si ritiene utile soffermarsi preliminarmente sul concetto di veicolo usato in quanto lo stesso può assumere connotazioni diverse a seconda che lo si inquadri nell'ambito di operazioni di acquisto interne, ovvero nell'ambito di operazioni intracomunitarie.

In particolare, l'art. 36, comma 10, del D.L. n. 41/1995, con riferimento agli scambi intracomunitari di mezzi di trasporto usati tra soggetti passivi d'imposta che applicano il regime del margine, opera uno specifico rinvio alla definizione contenuta nel comma 4 dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993 in base al quale si intendono usati:

- i veicoli terrestri, con motore di cilindrata superiore a 48 cc o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di persone o cose alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti;
- navi e aeromobili che abbiano contestualmente navigato per oltre 100 ore o volato per oltre 40 ore e siano stati ceduti decorsi i tre mesi dalla prima immatricolazione.

Con riferimento agli scambi interni, invece, la qualificazione di mezzo di trasporto usato è ricondotta alla nozione generale di "bene mobile usato" di cui all'art. 36, comma 1, del D.L. n. 41/1995. Tale distinzione è dovuta alla modifica, introdotta dall'art. 3, comma 1, lettera *e)*, n. 3), del D.L. 10 giugno 1995, n. 226, con il quale è stato precisato che i criteri di identificazione dell'usato previsti dal predetto art. 38, comma 4, del D.L. n. 331/1993 si applicano in relazione agli scambi intracomunitari tra soggetti d'imposta.

Senza l'intervento normativo *de quo*, anche per tali operazioni sarebbe stata considerata rilevante la nozione generale di cui al comma 1 dell'art. 36 del D.L. n. 41/1995 in quanto, originariamente, il comma 4 dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993 operava per le sole fattispecie

contemplate dal comma 3, lettera *e)*, al fine di limitare la deroga ivi contemplata ai soli autoveicoli nuovi.

Negli scambi interni, quindi, un'autovettura può definirsi usata solo se la stessa è suscettibile di reimpiego nello Stato originario e se è già stata tassata definitivamente perché acquistata da un privato, da un soggetto giuridico che non riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta o da un soggetto passivo d'imposta assimilato, ad opera dell'art. 36, comma 1, del D.L. n. 41/1995, ad un privato. In quest'ultima fattispecie rientrano le ipotesi in cui:

- il cedente non abbia potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione;
- il cedente sia un soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato membro;
- il cedente sia un soggetto passivo Iva che abbia assoggettato anch'esso la cessione al regime speciale del margine.

Particolare attenzione va riservata ai casi in cui il cedente non abbia potuto operare a monte le prescritte detrazioni. Sebbene, infatti, in linea di principio, l'acquisto di un autovettura dovrebbe dar luogo al diritto alla detrazione dell'imposta pagata da parte del cessionario, sempre che la stessa sia stata acquistata o importata nell'esercizio di imprese, arti o professioni e che la medesima sia destinata

all'effettuazione di operazioni imponibili, la particolare disciplina Iva prevede delle limitazioni alla detrazione sia "oggettive", se riferite alla specifica tipologia del bene, che "soggettive", se riferite a particolari categorie di cessionari.

L'indetraibilità "oggettiva" è disciplinata dall'art. 19 *bis*-1 (8) del D.P.R. n. 633/1972 (come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313), che richiede la verifica sia della tipologia dell'autovettura, che dell'uso che ne viene fatto. È necessario distinguere, in particolare, gli autoveicoli indicati nella lettera *e)* della tabella B, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (si tratta di autoveicoli con cilindrata superiore ai 2000 c.c. e 2500 per i diesel), per i quali la detrazione dell'Iva è riconosciuta solo se detti beni costituiscono l'oggetto dell'attività propria dell'impresa o se sono destinati ad essere utilizzati come beni strumentali, da quelli contemplati dalle lettere *a)* e *c)* dell'art. 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, non compresi nella richiamata tabella B (si tratta anche di autovetture con cilindrate inferiori ai 2000 c.c. e 2500 c.c. per i diesel) per i quali la detrazione spetta solo se i medesimi formano l'oggetto dell'attività propria dell'impresa (è il caso tipico dei rivenditori) o se risultano acquistati da agenti o rappresentanti di commercio. In relazione all'uso, quindi, per i professionisti l'Iva è sempre indetraibile, tranne che per gli agenti e rappresentanti di commercio,

limitatamente agli autoveicoli con cilindrata inferiore ai 2000 c.c., o 2500 c.c. (diesel), mentre per gli altri soggetti d'imposta è sempre detraibile se l'autovettura è destinata all'attività propria dell'impresa, come anche è detraibile, se di cilindrata superiore ai 2000 c.c., o 2500 c.c. (diesel), qualora sia utilizzata come bene strumentale.

Tali disposizioni vanno coordinate con quelle contemplate dall'art. 30 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001), che hanno concesso dei limiti alla totale indetraibilità, con riferimento ai mezzi di trasporto indicati alla lettera *c)* del comma 1 dell'art. 19*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972, prorogando con modifiche il regime transitorio al 31 dicembre 2004 (la proroga fino a tale data è stata modificata di anno in anno dalle relative Finanziarie). Per tali beni l'indetraibilità relativa all'acquisto, all'importazione e all'acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili è ridotta al 90 per cento del relativo ammontare ed al 50 per cento nel caso di veicoli con propulsori non a combustione interna (motori elettrici). Per le successive cessioni degli stessi veicoli, la base imponibile è assunta per il 10 per cento, ovvero per il 50 per cento nel caso di veicoli con propulsioni non a combustione interna.

Il rivenditore di auto usate che acquisti l'autovettura con le modalità descritte potrà, a differenza di quanto accadeva sotto la vigenza delle

disposizioni precedenti, sottoporre la successiva cessione al regime del margine, in virtù della precisazione operata dal comma 6 del richiamato art. 30. Va da sé che il cessionario non può detrarsi l'Iva addebitatagli in fattura, in quanto la stessa sarà considerata parte integrante del costo, ai fini della determinazione del margine.

Come già accennato, esiste anche un tipo di indetraibilità cosiddetta "soggettiva" che dipende dalla particolare condizione cui può trovarsi il soggetto cessionario. In tal senso opera la limitazione, introdotta con il D.Lgs. n. 313/1997, relativa alle società cosiddette di "pura intestazione" per le quali, a prescindere dalle richiamate limitazioni oggettive, è preclusa la detrazione dell'imposta sugli acquisti. Ulteriore e più rilevante limite soggettivo discende direttamente dalla lettura dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 ed è riferita a quei soggetti che svolgono attività in regime di esenzione.

L'esercizio del diritto alla detrazione è, infatti, subordinato al fatto che il bene acquistato nell'esercizio di imprese, arti o professioni sia destinato all'effettuazione delle operazioni imponibili o ad esse assimilate. Se il cessionario esercita attività, in parte imponibili e in parte esenti, il diritto alla detrazione spetta solo proporzionalmente alle operazioni effettuate in regime di imponibilità (per effetto del *pro*

rata). Se le operazioni svolte sono per la totalità esenti la detraibilità dell'Iva sugli acquisti tende a zero.

Prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 313/1997 le cessioni che avevano ad oggetto beni acquistati o importati dal cedente senza poter detrarre la relativa imposta erano fuori campo Iva, mentre oggi, come noto, sono considerate esenti ai sensi del citato art.10, n. 27-*quinquies*.

Per le operazioni di compravendita intracomunitaria di autoveicoli usati trova applicazione la norma definitoria di cui all'art. 38, al comma 4, lettera *e)*, del D.L. n. 331/1993.

Il venir meno anche soltanto di uno dei citati requisiti determina la riqualificazione del veicolo come nuovo con il conseguente assoggettamento ad Iva dell'intero valore nel Paese di destinazione del bene, a nulla rilevando lo stato giuridico del cedente e del cessionario che, in questo caso, può essere anche un privato. All'uopo, giova ricordare che l'art. 37, comma 2, del D.L. n. 41/1995 dispone che "Gli acquisti dei beni di cui all'articolo 36, assoggettati al regime ivi previsto nello Stato membro di provenienza, non sono considerati acquisti intracomunitari ...". Di conseguenza, la fattura non dovrà essere integrata e registrata sui registri Iva ai sensi dell'art. 47 del D.L. n. 331/1993. La stessa dovrà, invece, essere registrata solo sul registro

Iva acquisti, con espressa dicitura che trattasi di acquisto ai sensi dell'art. 37, comma 2, del D.L. n. 41/1995.

Il presupposto della norma in commento risiede nel fatto che il bene usato deve essere stato assoggettato nello Stato membro di provenienza al regime di cui all'art. 36 del D.L. n. 41/1995.

A prescindere, quindi, dai menzionati requisiti oggettivi, se l'autovettura usata proviene da un soggetto passivo d'imposta che ha potuto detrarre l'Iva sull'acquisto originario, l'imposta sarà dovuta per intero nello Stato membro di destinazione all'atto del successivo scambio interno, dopodiché le successive alienazioni seguiranno il regime ordinario degli scambi interni, precedentemente descritto.

Il cessionario intracomunitario, quindi, è tenuto ad integrare la fattura d'acquisto con l'Iva, che rileva contemporaneamente a credito e a debito, e a considerare l'imposta afferente la successiva cessione come dovuta.

Se al cessionario interno è preclusa la possibilità di detrarsi l'Iva, la cessione ancora successiva segue le regole del margine.

Se, viceversa, come è verosimile che sia, il cessionario interno è, ad esempio, un rivenditore di autovetture usate, le successive cessioni a privati consumatori seguiranno le regole ordinarie del D.P.R. n. 633/1972.

Nella pratica può accadere, in altri termini, che il bene non abbia subito alcuna tassazione definitiva nel Paese di origine, in quanto appartenuto ad un soggetto di imposta che ha potuto beneficiare delle previste detrazioni. Il cessionario estero che rileva quel bene dall'originario detentore, riceve di contro una fattura passiva nella quale sarà esposta l'Iva. Nel momento in cui lo stesso vende quel bene verso un altro Stato membro, indicherà in fattura l'importo al netto dell'imposta, provvedendo a richiedere al proprio Stato la restituzione sugli anticipi Iva. Il bene, pertanto, verrà tassato nel Paese in cui è immesso in consumo sull'intero importo imponibile.

Può accadere, altresì, che il bene usato sia stato già tassato definitivamente nello Stato membro. Il cedente comunitario non potrà certo richiedere al proprio Stato alcuna restituzione di somme a titolo di anticipo Iva, poiché mai pagata, per cui procederà a fatturare all'operatore italiano l'importo comprensivo dell'Iva sul margine.

L'operatore italiano, in altri termini, deve necessariamente adeguarsi al comportamento adottato a monte dall'operatore residente nello Stato membro di origine del bene. Tale problematica, se cioè incomba o meno sul cessionario italiano una siffatta verifica, ha comportato nel tempo delle oscillanti prese di posizione che hanno determinato una serie di rilevanti conseguenze su un piano esclusivamente pratico.

Singolare rimane, infatti, l'interpretazione fornita dall'allora Ministero delle Finanze con la citata nota n. 136168, datata 7 luglio 2000, ove viene proposta una chiave di lettura inedita della normativa afferente il regime del margine. Nel premettere, a ragione, che "*se il cedente comunitario effettua una vera e propria cessione intracomunitaria, senza addebito di Iva*"…"*il cessionario nazionale sarà tenuto ad assolvere l'imposta in Italia, secondo le regole ordinarie degli acquisti intracomunitari*", concludendo, che "*le successive cessioni effettuate all'interno del territorio dello Stato rientreranno a loro volta nel regime speciale dei beni usati e verranno effettuate con applicazione dell'Iva sul margine*". In altri termini, il Ministero non si è posto affatto il problema di come fosse stata trattata l'imposta a monte, in quanto sia che lo scambio tra i differenti Stati membri fosse avvenuto al margine, sia che fosse stato sottoposto al regime di non imponibilità, le successive operazioni sarebbero state ricondotte nell'ambito del regime speciale del margine, con la conseguente indetraibilità dell'Iva relativa all'acquisto, in virtù del disposto di cui all'art. 36, comma 4, del citato D.L. n. 41/1995.

Dopo neanche un anno l'Amministrazione finanziaria ha corretto il tiro, con la risoluzione della Direzione regionale delle Entrate per la Lombardia n. 51552 del 14 maggio 2001, adeguandosi in tal modo

alla risposta n. 964/01 del 10 maggio 2001 del Commissario dell'Unione europea alla Fiscalità, Frits Bolkestein, ad un'interrogazione del 15 marzo 2001, nella quale l'europarlamentare Michl Ebner aveva chiesto di conoscere se ai "veicoli usati" si dovesse applicare l'Iva sul margine, indipendentemente dal fatto che fossero stati assoggettati nello Stato membro di provenienza al regime Iva sul margine o al regime ordinario. Al riguardo, il Commissario alla Fiscalità dell'Unione europea, dopo aver affermato che quando non sussistono le condizioni per l'applicazione del regime particolare dei rivenditori (regime Iva sul margine) alla cessione di autoveicoli d'occasione (terminologia utilizzata dalle Direttive comunitarie per identificare gli autoveicoli usati) si deve applicare il regime Iva ordinario, ha precisato che non è corretto affermare che tutti gli autoveicoli d'occasione venduti nella Comunità, immatricolati da oltre sei mesi e con percorrenza superiore ai seimila chilometri, sono automaticamente assoggettati ad Iva sul margine di profitto. Il soggetto passivo-rivenditore deve, quindi, decidere caso per caso se alla cessione di un autoveicolo si debba applicare il regime Iva ordinario o se possa essere applicato il regime particolare dei rivenditori.

Il cessionario deve effettuare, in altri termini, un vero e proprio controllo di natura formale teso a verificare la legittimazione dell'utilizzo del regime del margine. Lo stesso, pur non essendo certo in grado di accertarsi che a monte il cedente abbia detratto o meno l'Iva, non può esimersi da un riscontro sommario della documentazione amministrativa e fiscale attestante il regime da applicare. Dimostrare tale assunto, in passato, rimaneva alquanto problematico, per il fatto che non vi era l'obbligo per il soggetto cedente di indicare in fattura l'assoggettamento dell'operazione al regime del margine. Solo la prassi commerciale veniva incontro, in quanto l'appostamento in fattura di particolari diciture, che aiutassero il cessionario ad individuare il particolare regime cui era sottoposta l'operazione, era facoltativa.

Prima dell'emanazione della Direttiva n. 2001/115/CE del Consiglio in data 20 dicembre 2001, mentre alcuni Stati quali il Belgio, la Danimarca, la Spagna, la Finlandia, la Grecia, l'Irlanda, il Lussemburgo, il Portogallo ed il Regno Unito avevano provveduto a colmare tale lacuna normativa imponendo l'espressa indicazione sulla fattura di vendita del regime di tassazione adottato, dagli altri Stati quali l'Austria e la Germania, non avevano ritenuto di introdurre un

analogo adempimento, mentre in Francia, Olanda e Svezia tale procedura era soltanto consigliata.

Emblematico è il caso offerto dalla sentenza della Commissione tributaria regionale di Campobasso, Sez. II, n. 123 del 28 ottobre 2002, ove l'organo giurisdizionale di secondo grado si è pronunciato nel settore del margine, riguardo l'attività ispettiva posta in essere dall'Amministrazione finanziaria nei confronti di una società esercente l'attività di commercio di auto usate, gran parte delle quali acquistate da cedenti comunitari francesi.

La sentenza, scaturita dall'appello proposto dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate di Campobasso, già soccombente nel giudizio di primo grado, risulta interessante proprio in quanto emanata all'indomani degli orientamenti espressi dalla Direzione regionale delle Entrate per la Lombardia e dal Commissario dell'Unione europea alla Fiscalità, di cui è fatto cenno nella stessa sentenza. È importante notare che la Commissione provinciale aveva proceduto ad annullare l'avviso di accertamento con motivazioni soprattutto tese a riscontrare la sussistenza del solo requisito oggettivo, consistente nella immatricolazione da oltre sei mesi e nella percorrenza di oltre 6.000 Km. La Commissione regionale del Molise, spingendosi ben oltre, ha confermato la decisione di primo grado e rigettato l'appello

dell'ufficio con una argomentazione tesa a sottolineare come il forte clima di incertezza normativa, non può legittimare accertamenti motivati unicamente dalla mancanza nelle fatture delle apposite diciture attestanti l'assoggettamento al regime del margine. Tra l'altro, nel caso in commento, le fatture recavano riferimenti attestanti che l'importo era al netto ovvero comprensivo di Iva (il che non è poco per l'organo accertatore).

La sentenza in argomento non si spinge oltre in quanto limitata dal caso concreto, ma ha avuto quantomeno il pregio di mettere in luce le problematiche operative incontrate dall'Amministrazione finanziaria italiana, dovute al "vuoto legislativo" da imputare, all'epoca dei fatti, soprattutto al legislatore comunitario. La sentenza sembrerebbe, quindi, aver sancito il principio secondo cui l'obbligo di verifica in capo al cessionario italiano, caso per caso, dei requisiti che legittimano l'assoggettamento delle successive cessioni delle autovetture usate al regime del margine deve essere derogato, proprio in considerazione delle incertezze normative ed interpretative riscontrate.

CAPITOLO II

LE FRODI ALL'I.V.A. INTRACOMUNITARIA

A motivo della diversità dei sistemi fiscali vigenti nei singoli Stati membri, la nozione di "*frode*" non è interpretata in modo uniforme nel territorio dell'Unione Europea.

Secondo l'indirizzo dottrinale formalizzato in un'enunciazione della Commissione delle Comunità europee, contenuta in un rapporto del 20.11.1987 sull'intensificazione della lotta contro le frodi, con il termine "*frodi comunitarie*" sono indicate "*tutte le infrazioni internazionali o meno, ad una disposizione di carattere giuridico, commesse da persone od organismi privati ed aventi conseguenze finanziarie pregiudizievoli per il bilancio comunitario*".

Integrano, pertanto, la nozione di "*frode comunitaria*":

- gli illeciti relativi alle "uscite del bilancio comunitario" ed in particolare, quelli riguardanti le provvidenze erogate ad ogni Stato membro nel quadro di attuazione delle politiche comunitarie;
- le manifestazioni "evasive" che vanno ad incidere sulle "entrate" del bilancio comunitario.

L'art. 209 A del Trattato di Maastricht[14], collegando specificatamente il termine "frode" alla lesione di un interesse finanziario, ha confermato l'assimilazione delle frodi comunitarie alle violazioni finanziarie.

Il 26 luglio 1995, gli Stati membri hanno firmato una convenzione sulla tutela degli interessi finanziari della Comunità europea, con lo scopo di stabilire una definizione unica della frode, con riferimento sia alle spese che alle entrate comunitarie e prevedere norme penali minime.

Pertanto la frode in materia di entrate è definita come "*qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse; alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto; alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto*".

[14] attualmente si fa riferimento all'art. 280 a seguito della rinumerazione eseguita con il Trattato di Amsterdam del 02.10.1997.

Tuttavia, secondo la relazione esplicativa, approvata dal Consiglio[15], l'I.V.A. è stata esclusa dal campo di applicazione della convenzione non essendo una risorsa propria riscossa direttamente per conto della Comunità con la conseguenza che, a differenza di altri settori comunitari, non si prevede per il settore I.V.A. un livello di tutela identico in tutti gli Stati membri, sebbene essa contribuisca per quasi la metà al finanziamento del bilancio comunitario[16].

L'esclusione dell'I.V.A. dall'ambito della convenzione comporta il mantenimento di diverse definizioni di frode: uno stesso comportamento può pertanto essere punito in modo sostanzialmente differente, a seconda dello Stato membro.

La terza Relazione della Commissione europea[17] ha emanato una definizione specifica di "*frode all'Iva*" affermando che, in tale ambito, "*considerato il meccanismo stesso dell'imposta, si constata che la frode è volta in generale a ridurre o a sopprimere l'imposta dovuta sulle vendite e/o ad aumentare o a creare un'imposta detraibile sugli acquisti, in modo da falsare il saldo debitore o creditore finale dell'imposta*".

---

[15] in GUCE, serie C 191 del 23.06.1997.

[16] cfr. relazione speciale della Corte dei Conti Europea n. 9/98 su La tutela degli interessi finanziari dell'U.E. in materia di I.V.A. sugli scambi intracomunitari, presentata in virtù dell'art. 188 C, paragrafo 4, comma 2, del Trattato CE.

[17] Compilata ogni tre anni ai sensi dell'art. 12, paragrafo 3, del Regolamento n. 1553/89/CEE.

Dal 01 gennaio 1993, l'abbattimento delle barriere fiscali tra gli Stati membri - con la conseguente scomparsa di controlli sistematici alle frontiere interne (sostituiti da un sistema di scambio di informazione *a posteriori*) ed il versamento dell'imposta non al momento della cessione transfrontaliera dei beni, bensì in una fase successiva e sulla base della dichiarazione periodica del soggetto passivo - ha indotto numerosi operatori commerciali ad aggirare le normative vigenti al fine di porre in essere ingenti evasioni e frodi fiscali nel comparto dell'I.V.A. intracomunitaria, sia ai danni dell'Erario che del bilancio dell'Unione Europea.

Attualmente, i principali meccanismi di frode sono perpetrati attraverso:

- dichiarazione di cessione intracomunitaria totalmente o parzialmente fittizia con conseguente vendita in nero dei beni sul mercato interno;
- mancata liquidazione dell'I.V.A. dovuta sugli acquisti intracomunitari, con rivendita dei beni su circuiti commerciali occulti;
- abuso del diritto alla detrazione d'imposta con conseguenti richieste di rimborsi I.V.A. non dovuti.

La maggior parte di queste frodi richiede generalmente la connivenza fra il cedente e l'acquirente rendendo così di fatto difficoltosa la scoperta della frode.

Peraltro l'utilizzo di strumenti di frode come ad esempio i cosiddetti "caroselli transfrontalieri e le società sfinge" rende spesso inconcludente il controllo *a posteriori* eseguito in tempi differiti.

In sintesi, le modalità fraudolente consentono ai loro partecipanti di non ottemperare agli obblighi di versamento del tributo, garantendo sia un elevato risparmio d'imposta che la possibilità di immettere le merci sul mercato con un imponibile inferiore a quello praticato dal primo cedente comunitario e quindi ad un prezzo fortemente concorrenziale, specie in settori ad alto consumo o gravati da aliquote elevate (commercio di materiale elettronico, Hi-Fi, componentistica informatica, commercio di autovetture usate in "*regime di margine*").

2.1 Le "frodi carosello".

La "frode carosello" è solo una delle tipologie di "frode comunitaria" diffusesi pericolosamente nei Paesi membri; le autorità fiscali dei Paesi comunitari utilizzano comunemente tale termine per definire quei fenomeni truffaldini in danno al bilancio dell'Unione europea che, evolutisi rapidamente nel tempo, si concretizzano mediante la

reiterata emissione di "fatture per operazioni inesistenti" da parte di società aventi sede in Stati membri, alla quale non corrisponde necessariamente un effettivo trasferimento della merce. Tale meccanismo fraudolento, posto in essere da vere e proprie organizzazioni criminali, è finalizzato alla creazione di un fittizio diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto o alla richiesta di un rimborso del credito Iva derivante dal meccanismo tipico delle operazioni intracomunitarie che risultano essere generalmente imponibili nel Paese di destinazione.

Tale tipologia di frode, ritenuta la più utilizzata, costituisce attualmente fonte di grande preoccupazione per gli Stati membri[18].

La relazione del 16.04.2004 della Commissione delle Comunità europee al Consiglio e al Parlamento, sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di I.V.A., evidenzia che "il regime transitorio dell'I.V.A., concepito in modo tale che le forniture di beni all'interno della Comunità tra soggetti d'imposta siano esenti nello Stato membro d'origine dei beni e siano

[18] Significativo, a tal proposito, risulta confrontare i dati emanati dal Comando Generale della Guardia di Finanza (Rapporto annuale 2004 del 18.05.05 e Rapporto Annuale 2005 del 30.03.06), relativamente all'attività svolta dal Corpo, per il biennio 2004-2005, a contrasto delle "frodi carosello" (tra parentesi i dati riferiti all'anno 2004 e di seguito l'incremento in percentuale dei dati del 2005 rispetto al 2004): **745** (365) persone denunciate (+ *104*%), segnalazione per il recupero a tassazione di imponibili per **880** (603) milioni di Euro (+ *46* %) e di I.V.A. per **310** (155) milioni di Euro (+ *100* %).

invece soggette alla tassazione nello Stato membro di destinazione, espone il sistema dell'I.V.A. soprattutto al particolare meccanismo della *"frode carosello"*.

La Commissione, in tale contesto, afferma che detta tipologia di frode, costituente un chiaro esempio di abuso di non imponibilità all'I.V.A. delle transazioni comunitarie, potrebbe trarre vantaggio dal recente allargamento dell'Unione con l'estensione ai nuovi Stati membri.

La denominazione "*carosello*" deriva dal funzionamento del meccanismo fraudolento esposto dalla Commissione nel seguente modo: *una cosiddetta "società intermedia" (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una "società fittizia" (B) in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l'I.V.A. e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata "broker".*

La "società fittizia" incassa l'I.V.A. sulle vendite fatte al "broker", ma non versa l'I.V.A. all'Erario e scompare. Il "broker" (C) chiede il rimborso dell'I.V.A. sugli acquisti effettuati presso B. Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è pari all'I.V.A. pagata da C a B. In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una

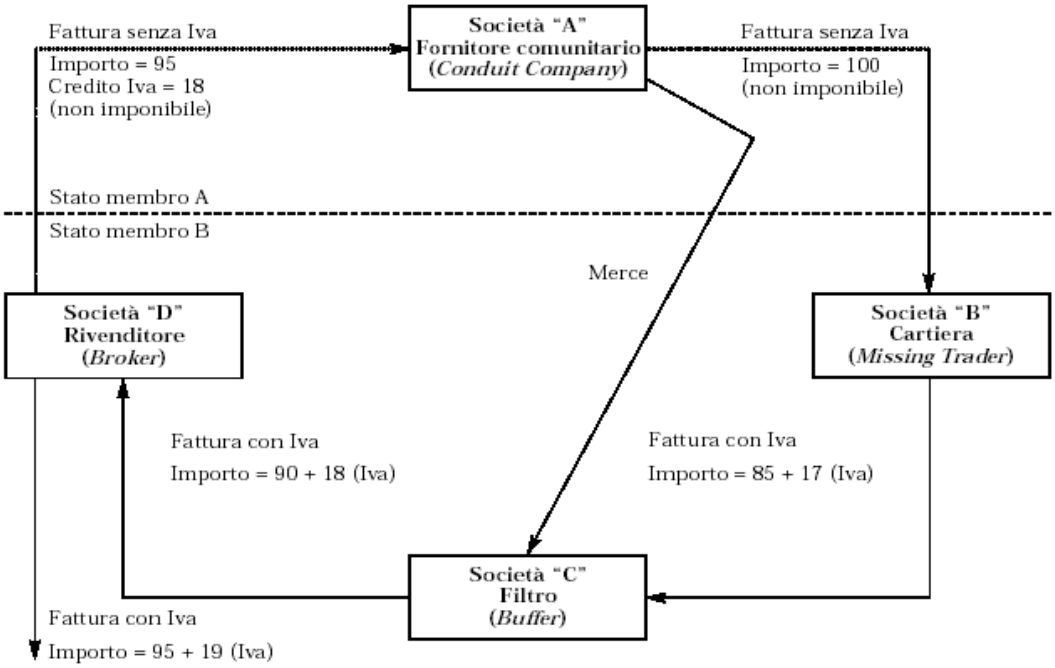
fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete, e questo spiega l'appellativo di "frode carosello".

Per sviare le indagini sull'I.V.A., le merci vengono spesso fornite da (B) a (C) tramite società intermediarie, denominate "società cuscinetto".

Può capitare che la società cuscinetto sia all'oscuro della frode in atto, ma nella maggior parte dei casi è conscia del fatto di essere coinvolta in un tipo di transazione irregolare (data la natura insolita della transazione commerciale).

In pratica, questi tipi di frode sono strutturati in modo piuttosto complesso e coinvolgono diversi Stati membri e varie società in ciascuno Stato membro.

Ai fini esemplificativi, si riporta lo schema classico della tipologia della "frode carosello", comprendente anche l'impresa filtro (*buffer*); nel meccanismo di realizzazione della frode tale società può anche mancare, non essendo necessaria alla perpetrazione dell'illecito.



L'analisi del meccanismo di frode, l'esame dei diversi *steps* che portano alla consumazione dell'illecito ed il ruolo ricoperto dalle singole società che vi partecipano, è finalizzato a comprendere le modalità della condotta criminosa e le motivazioni che spingono a ritenere che la medesima venga posta in essere mediante fatturazione soggettivamente inesistente.

Ciò consente di far emergere altresì i profili di criticità riscontrati in seno alla disciplina dell'Iva intracomunitaria, alla luce del vigente regime transitorio; il suo meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto attualmente in vigore nell'Unione europea, infatti,

agevola inevitabilmente la diffusione delle "frodi carosello" all'interno degli Stati membri.

Lo schema tipico delle frodi carosello si presenta come una sorta di circuito caratterizzato da una catena di fatturazioni finalizzata all'ottenimento di un credito Iva da utilizzare in detrazione (in caso di cessioni imponibili) o di cui chiedere il rimborso (in seguito a cessioni intracomunitarie) a cui corrispondono acquisti effettuati da fornitori nazionali per i quali è stata formalmente corrisposta a questi ultimi l'Iva in modo da generare il relativo credito.

In realtà, come più volte osservato, ad un credito Iva giustificato da regolare fatturazione passiva in capo al soggetto che effettua le cessioni intracomunitarie, non corrisponde il versamento dell'Iva in seguito alla cessione nazionale della merce medesima in uno stadio precedente della frode.

LA CONDUIT COMPANY

Il fornitore comunitario, rappresentato nello schema dalla cosiddetta *Conduit Company*, è un soggetto insostituibile (anche se non sempre complice) nello schema tipico della frode carosello.

Tale società risiede in uno Stato membro diverso da quello in cui la frode viene successivamente realizzata per effetto del mancato versamento dell'Iva. Essa provvede alla registrazione di acquisti e

cessioni intracomunitarie che risultano totalmente neutri dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto.

Il meccanismo fraudolento ha inizio con la cessione non imponibile della merce alla società cartiera "B". Di solito, però, la merce transita direttamente dai magazzini del fornitore comunitario a quelli della società filtro "C" o, addirittura, del rivenditore "D"; ciò attribuisce inesistenza "soggettiva" al passaggio cartolare della merce attraverso la cartiera, visto che i reali contraenti sono il fornitore comunitario e il rivenditore.

Quest'ultimo immette successivamente i prodotti sul mercato o rivende la merce in un Paese comunitario, ottenendo così, il rimborso del credito Iva accumulato (in caso di rivendita della merce ad un cliente comunitario, il *broker* cede la merce esponendo in fattura il titolo di non imponibilità ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993).

In presenza di un circuito fraudolento, è la stessa *Conduit Company* a riacquistare la merce dal *Broker*, provvedendo poi a rivenderla immediatamente ad un'altra società cartiera residente in un altro Stato membro, effettuando, quindi una nuova cessione intracomunitaria non imponibile (ed una nuova "frode carosello")[19].

[19] Ciò dipende dall'ampiezza del circuito fraudolento.

Come si rileva dallo schema, la *Conduit Company*, rappresentata dalla società "A", vende la merce alla cartiera a 100 con una cessione non imponibile (talvolta dopo acquistato la merce dallo stesso *broker* - nel caso di specie pagando 95 e conseguendo un profitto netto pari a 5).

Per poter qualificare come "soggettivamente" inesistenti la fatture relative alle sopra descritte cessioni non imponibili effettuate dal fornitore comunitario, occorre confrontare le operazioni riportate in fattura con quelle effettivamente eseguite, anche sulla base della documentazione di trasporto rinvenuta[20].

Anche gli eventuali acquisti del fornitore comunitario dal *broker* potrebbero esser confermati dalla documentazione di trasporto della merce dai magazzini della società "C" a quelli della *Conduit Company*, risultando quindi regolari; di converso, laddove all'emissione di fatture nei confronti del cliente estero, non corrisponda l'effettivo trasporto della merce fuori dal territorio nazionale, si potrebbe rilevare la "*falsità soggettiva*" del medesimo documento, che risulta connotato dalla mendace indicazione del "destinatario" della merce.

[20] In alcune fattispecie di "frodi carosello", gli organi di Polizia Giudiziaria hanno accertato che le imprese coinvolte nella truffa effettuavano realmente, a mezzo di ignari vettori, le spedizioni sostituendo la merce con dei massi o con altri beni di scarso valore.

In questo caso, la cessione intracomunitaria della merce potrebbe, infatti, occultare l'immissione "in nero" della stessa sul mercato nazionale da parte del rivenditore.

In alcuni casi il fornitore estero è un soggetto fittiziamente creato per consentire l'applicazione della disciplina Iva intracomunitaria per cui la titolarità della *Conduit Company* risulta riconducibile agli ideatori della frode, anche se spesso la società viene formalmente intestata ad un *prestanome*.

In altri casi il ruolo della *Conduit Company* viene svolto da un commerciante effettivamente operante (come le società filtro); il commerciante attivo potrebbe essere perfettamente a conoscenza del meccanismo fraudolento di cui fa parte essendo, tuttavia, solo interessato al conseguimento di un facile guadagno per effetto dell'acquisto e della rapida cessione della merce senza l'assunzione di alcun rischio.

In altri casi, invece, è stata rilevata la totale inconsapevolezza del fornitore comunitario che, per la sua posizione, potrebbe anche essere escluso dal conseguimento di un profitto illecito; lo stesso consegue un profitto solo grazie alla cessione delle merci medesime nel libero mercato.

Si pensi ai casi in cui il meccanismo di frode non è caratterizzato da un vero e proprio circuito fraudolento e la merce viene acquistata dalla società cartiera solo perché il fornitore comunitario pratichi prezzi concorrenziali.

In questi casi emerge chiaramente che il fornitore comunitario potrebbe non ottenere alcun vantaggio illecito pur essendo uno dei soggetti coinvolti nella frode, effettuando unicamente cessioni intracomunitarie effettive e non anche cessioni cartolari fittizie e reiterate aventi come unico fine quello di generare credito Iva in capo al soggetto intermediario che ne richiederà il successivo rimborso.

LA MISSING TRADER

La costituzione nel territorio nazionale di una o più società fittizie convenzionalmente denominate "*cartiere*"[21] ovvero l'acquisizione di società inattive prima operanti in altri settori (destinate a diventare anch'esse cartiere), è certamente uno dei passaggi essenziali per la costituzione del meccanismo fraudolento che porta, in sede conclusiva, alla consumazione dell'illecito.

[21] Il nome deriva dall'unica attività esercitata, che è quella di fornire, alle imprese che lo richiedano, fatture per operazioni inesistenti. Tali imprese presentano gravissime irregolarità sotto l'aspetto contabile e fiscale, dimostrando un completo disinteresse verso gli obblighi giuridici in merito alla tenuta delle scritture contabili; spesso ne denunciano il furto o la distruzione e omettono di presentare le relative dichiarazioni fiscali.

Solitamente tali società risultano residenti presso indirizzi di comodo o addirittura fittizi; in ogni caso, comunque, non svolgono nessuna attività commerciale effettiva e non dispongono di una vera e propria struttura aziendale al di fuori di una linea telefonica e/o di un fax o un personal computer, né si avvalgono di personale dipendente.

La titolarità delle quote dei cosiddetti *missing trader* - come vengono comunemente denominate le cartiere a livello comunitario - viene solitamente attribuita a soggetti "nullatenenti".

Ciò consente di ostacolare eventuali azioni di recupero dell'imposta evasa da parte delle Amministrazioni finanziarie a meno che non si riescano ad individuare i reali responsabili delle organizzazioni criminali[22].

Anche l'amministrazione di tali società[23] viene di norma affidata a prestanome - le cosiddette "teste di legno" - spesso gravati da precedenti penali specifici, nonché privi di conoscenze e pregresse esperienze nel settore, i quali, dietro compenso fisso, si assumono ogni responsabilità derivante dall'incarico.

[22] In sede processuale, le difficoltà riscontrate sono, innanzitutto, di ordine probatorio; spesso infatti, pur riuscendo ad individuare i responsabili, non si reperiscono elementi probatori sufficienti a corroborare la tesi degli inquirenti e, quindi, a giungere ad un giudizio di colpevolezza nei confronti dei responsabili.

[23] Le "cartiere" vengono generalmente costituite sotto forma di società a responsabilità limitata, con capitale sociale minimo.

Ciò consente agli effettivi responsabili della frode di costituirsi un efficace "paravento" che ostacola notevolmente le indagini volte ad accertare l'effettiva titolarità delle attività esercitate e finalizzate ad imputare in capo ai reali esecutori le condotte criminose poste in essere ai danni dell'Erario.

Andando ad analizzare la catena di transazioni fittizie realizzate con la "frode carosello", la società cartiera provvede ad effettuare acquisti intracomunitari da fornitori residenti in altri Stati membri, ai quali, nel rispetto della disciplina vigente dovrebbe corrispondere una doppia registrazione dell'Iva relativa alla transazione medesima; il cessionario intracomunitario deve registrare l'importo Iva relativo sia a credito che a debito e, in applicazione di tale meccanismo, l'operazione risulta neutra ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La successiva cessione della merce medesima da parte della società cartiera consente di evidenziare il debito Iva per cui, in questa sede, si dovrebbe provvedere al versamento dell'imposta medesima per l'importo corrispondente al prezzo di vendita. La sottoposizione dell'operazione all'Iva resta subordinata alla effettuazione di una cessione che rientri nel campo di applicazione dell'imposta.

In realtà, nel caso di specie, la società cartiera, in ottemperanza alla disciplina Iva, riceve dal fornitore comunitario "A" la fattura relativa

all'acquisto non imponibile, ma non provvede alla successiva integrazione ed alla duplice annotazione nei registri obbligatori Iva.

Solitamente si omette altresì la presentazione delle dichiarazioni Iva ed imposte sui redditi e la cartiera viene posta in liquidazione dopo un periodo molto breve di formale attività[24]. In questa fase si provvede all'eliminazione delle tracce dell'illecito, denunciando, ad esempio, il furto o la distruzione fortuita delle scritture contabili[25].

A fronte della cessione della merce a clienti nazionali, la cartiera emette "regolare" fattura soggetta ad Iva; in realtà, come è stato più volte evidenziato, si è in presenza di una fatturazione soggettivamente inesistente in quanto la cessione alla società cartiera è unicamente finalizzata al conseguimento di un profitto illecito, non essendo riconducibile ad alcuna logica commerciale lecita.

Inoltre, a comprova dell'inesistenza soggettiva, è stato spesso rilevato che la merce oggetto della transazione viene trasportata direttamente dai magazzini del fornitore comunitario a quelli della società filtro o, addirittura, dell'intermediario.

L'amministratore di comodo provvede al pagamento della merce al fornitore estero mediante rimesse bancarie o in contanti dopo aver

[24] Le società cartiere, di solito, rimangono attive per un periodo non superiore all'anno solare.

[25] Tali precauzioni sono finalizzate ad ostacolare la successiva formazione del quadro probatorio da parte dell'autorità inquirente.

ricevuto formalmente il pagamento da parte dell'effettivo cessionario. In alcuni casi è stato riscontrato che i pagamenti venivano effettuati direttamente dall'acquirente finale - nello schema, la società "D" – al cedente comunitario. In questo caso, sussisterebbe un ulteriore indizio dell'inesistenza soggettiva dell'operazione, che vede come reali contraenti il cedente comunitario e l'effettivo destinatario della merce. Realizzando il meccanismo fraudolento così come prospettato nel grafico, la cartiera - società"B" - acquista la merce a 100, senza applicazione dell'Iva. Effettua, quindi, la successiva cessione imponibile alla "società filtro" - la società "C" - vendendo, di solito, formalmente "sottocosto".

Come già osservato, infatti, la cartiera non provvede al versamento dell'imposta; pertanto può permettersi di cedere la merce al prezzo di 85, rilevando in fattura un debito Iva pari a 17. La cartiera incassa, quindi, 102 dalla società filtro, a fronte di un pagamento per l'acquisto della merce medesima pari a 100 e consegue un profitto pari a 2.

La rilevazione dell'Iva in fattura determina la piena legittimazione del cessionario (il *Broker* o *Buffer* se presente nel circuito) alla detrazione dell'imposta medesima, formalmente addebitatagli dalla cartiera ed altrettanto formalmente da lui corrisposta.

Il finto acquirente (la *cartiera*), quindi, si interpone tra il cedente ed il reale cessionario, assumendo su di sé tutti i rischi derivanti dal mancato versamento dell'imposta. In caso di accertamenti fiscali, infatti, l'impresa effettivamente destinataria della merce[26] potrà mostrare fatture da cui risulta un acquisto da un fornitore nazionale, e non un acquisto intracomunitario: la "regolare fatturazione" e l'effettivo pagamento consentono al cessionario reale la detrazione dell'Iva relativa all'operazione *de qua*.

In conclusione, quindi, l'utilizzo di società cartiere di scarsissima consistenza economica quali cessionarie in una transazione intracomunitaria consente all'organizzazione criminale responsabile della frode di assorbire il debito d'imposta nei confronti dell'Erario senza peraltro avere anticipato l'imposta relativa all'acquisto intracomunitario e di far detrarre l'imposta versata dal cessionario reale e percepita dal proprio cedente fittizio, che non provvede al versamento della medesima al Fisco.

Tale meccanismo fraudolento ha effetti rilevanti anche sul prezzo del prodotto e turba la leale concorrenza nel mercato. La ditta cartiera, per la sua natura meramente fittizia e quindi estranea ad ogni logica

[26] Nel grafico su riportato, il sistema viene reso più complesso dalla presenza della "società filtro", ma l'effetto evasivo è il medesimo.

commerciale, può permettersi di praticare qualsiasi prezzo sul prodotto, abbassandolo notevolmente e permettendo all'acquirente finale di praticare prezzi più bassi per vincere la concorrenza di chi opera correttamente.

L' IMPRESA BUFFER

La "società filtro" svolge funzioni di "stabilizzatore", per effetto dell'interposizione tra la cartiera e l'intermediario. Essa, infatti, acquista le merci dalla cartiera e le rivende immediatamente all'intermediario emettendo regolare fattura.

La società filtro provvede all'effettivo versamento del saldo Iva pari alla differenza fra il credito derivante dall'acquisto della merce (l'Iva formalmente versata dalla società cartiera) e l'Iva a debito determinata dalla cessione della merce all'intermediario.

L'interposizione del *buffer* – come viene comunemente denominata la società filtro a livello comunitario - consente quindi di creare un filtro che potrebbe ostacolare la connessione diretta tra la società cartiera e l'effettivo cessionario della merce. Nello schema riportato precedentemente, la società filtro acquista la merce pagando 102 e registra un credito Iva pari a 17. Provvede, quindi, alla successiva cessione della merce al prezzo di 108, e registra un debito Iva pari a 18. Per effetto di queste due operazioni che vengono realizzate con

l'unico obiettivo di interporre un soggetto fra le due parti principali della frode, ossia la cartiera e l'intermediario, la società filtro consegue un profitto di 5, dato dalla differenza fra il prezzo pagato al netto dell'Iva - 85 - ed il prezzo di vendita - 90 - (sempre al netto dell'Iva). La società filtro rileva, altresì, un saldo Iva a debito pari a 1 per il quale provvede al versamento[27].

L'interposizione della società filtro non è necessaria per la perpetrazione della frode. Tuttavia è stato riscontrato che in quasi tutte le frodi di una certo livello, sono stati inseriti uno o più stabilizzatori, a seconda della complessità del carosello.

In taluni casi la funzione di stabilizzatore viene addirittura svolta all'interno della frode da un commerciante che svolge un'attività effettiva, per cui, in questi casi, la società filtro non viene unicamente costituita per asservirla al meccanismo fraudolento.

Il coinvolgimento di un commerciante effettivamente operante, in alcuni casi addirittura ignaro della frode in cui è stato coinvolto, rende ancora più difficile la ricostruzione del meccanismo truffaldino da parte degli inquirenti; richiamando l'esempio di cui sopra, laddove le indagini partano dall'analisi delle operazioni effettuate

[27] La società filtro rispetta a pieno gli obblighi Iva derivanti dall'acquisto e dalla successiva cessione imponibile.

dall'intermediario - il cessionario effettivo della merce - si rileveranno una serie di operazioni realmente effettuate e regolarmente fatturate da un commerciante attivo e soltanto indagini più approfondite consentiranno, pertanto, di far emergere il meccanismo fraudolento.

Il coinvolgimento di un soggetto economico operativo nelle vesti di società filtro non è poi così remoto; al medesimo, infatti, viene offerto un margine di guadagno che, seppure limitato, non comporta l'assunzione di alcun rischio commerciale in quanto la merce acquistata viene immediatamente ceduta e pagata contestualmente alla consegna. In alcuni casi si è addirittura constatata l'interposizione di due "società filtro", una di dimensioni piccole e l'altra di dimensioni medio-grandi.

L'inserimento di una società di piccole dimensioni, non sempre a conoscenza del circuito criminoso nella quale è inserita, è sempre finalizzato ad accertare il rapporto diretto tra la società fittizia e la società medio-grande; ciò rende più complessa la ricostruzione del circuito tesa a dimostrare il coinvolgimento nella condotta fraudolenta di quest'ultima[28].

[28] D'altronde, anche eventuali responsabilità del "rappresentante legale" della società piccola saranno difficili da dimostrare, specialmente nei casi in cui questa non sospetti la macchinazione fraudolenta.

Appare evidente che il maggior numero di società filtro rende sempre più difficile la ricostruzione della frode[29].

L'analisi dell'operazione di cessione della merce dalla "società filtro" all'intermediario consente di rilevarne l'eventuale inesistenza soggettiva. Infatti, se la merce transita solo "cartolarmente" attraverso la "società filtro", mentre viene fisicamente trasportata dai magazzini del cedente comunitario a quelli dell'effettivo destinatario, si potrebbe rilevare che il relativo documento è "soggettivamente inesistente" perché attesta una operazione avvenuta, in realtà, fra soggetti diversi da quelli indicati. Tuttavia, sarebbe più difficile provare l'inesistenza soggettiva della transazione ove la merce passi fisicamente per i magazzini della "società filtro". In questo caso, infatti, il passaggio della merce ben consentirebbe di provare l'effettività della cessione.

IL BROKER

Il rivenditore è un altro soggetto immancabile all'interno del meccanismo fraudolento; questo provvede all'acquisto da un fornitore nazionale (direttamente dalla *Cartiera* o tramite il *Buffer*), registrando il relativo credito Iva ed immette i prodotti sul mercato nazionale; in

[29] Se si considera che, molto spesso, alcuni anelli della catena di società vengono distrutti, si comprende quanto l'individuazione dei soggetti coinvolti diventi complessa. In un carosello caratterizzato dalla presenza di due cartiere, situate in Paesi diversi, la distruzione della documentazione contabile di codeste società rende molto più difficile la ricostruzione dei flussi di merci e, soprattutto, delle fatture fittizie, generato da tutte le società coinvolte; in assenza di ulteriori indizi, infatti, sarà arduo individuare gli anelli successivi della catena fraudolenta.

alternativa effettua una cessione intracomunitaria della merce ad un operatore residente in un altro Stato membro (in questo caso, la cessione risulta "non imponibile" per cui il Broker ha diritto al rimborso dell'Iva pagata in seguito all'acquisto effettuato dal fornitore nazionale).

Da quanto finora affermato, emerge che l'intermediario e la società cartiera devono risiedere nello stesso Stato e che, laddove il meccanismo preveda l'ulteriore interposizione di una società filtro, quest'ultima dovrà altresì risiedere nel medesimo Paese comunitario.

Il ruolo del broker all'interno della schema fraudolento sopra richiamato è sintetizzato dalla posizione della società "D" che acquista la merce al prezzo di 108, registrando un credito Iva pari a 18, e rivende la medesima a 95, chiedendo altresì il rimborso del credito vantato. L'intermediario ottiene, in questo modo, un profitto pari a 5 dato dalla differenza tra quanto pagato (108) e quanto incassato sotto forma di credito Iva e corrispettivo pagato dal cessionario comunitario (113).

Per effetto della richiesta di rimborso del credito Iva tale soggetto si espone ai controlli dell'Amministrazione finanziaria, che potrebbe rilevare qualche anomalia, innescando conseguentemente indagini che

porterebbero al rinvenimento della frode; ne consegue, dunque, che il *Broker* è l'anello debole della catena fraudolenta.

Molto spesso, tuttavia, il meccanismo termina con l'immissione dei prodotti sul mercato nazionale a prezzi (nel caso di specie, di 95 + Iva), peraltro notevolmente più bassi rispetto a quelli di mercato.

Pertanto, oltre al danno erariale derivante dalla diffusione di codesti meccanismi, occorre non sottovalutare gli effetti distorsivi del regime di concorrenza creati nell'ambito di mercati in cui è stata riscontrata la pericolosa diffusione di tali frodi nel territorio comunitario.

La dottrina ha avuto modo di rilevare che tali condotte evasive arrecano un notevole danno alle aziende che perseguono una politica economica improntata sempre al corretto e regolare adempimento delle prescrizioni fiscali, nel rispetto delle regole imposte dal legislatore nazionale".

Per completezza nell'esposizione, tuttavia, occorre rilevare che, nell'esempio trattato, la qualificazione delle fatture come "soggettivamente" inesistenti è riconducibile all'effettiva realizzazione delle operazioni, anche se fra soggetti diversi da quelli indicati. Nel caso di specie, quindi, ove ad interi "cicli di fatturazione" non corrisponda la relativa movimentazione delle merci attestata dalla

documentazione di trasporto, ben si potrebbe rilevare la totale inesistenza "oggettiva" dell'operazione medesima.

Da quanto illustrato si comprende facilmente che la "*frode carosello*":

- consente di arricchirsi in modo illecito, e spesso imponente, semplicemente scritturando fogli di carta (cioè compilando fatture), nonché creando con estrema semplicità strutture fittizie;
- consente ai responsabili di garantirsi ordinazioni di ragguardevoli quantità di beni ad un prezzo nettamente inferiore a quello praticato dal mercato, determinando in tal modo il soffocamento commerciale ed economico degli operatori onesti;
- determina ingenti perdite per l'Erario.

In relazione alla disciplina concernente gli acquisti intracomunitari, come abbiamo visto, la strutturazione del "*regime transitorio*" ben si presta ad essere "*sfruttata*" da condotte criminali gravissime ed insidiose che negli ultimi tempi stanno assumendo dimensioni imponenti e diffusione capillare, specie in due settori merceologici:

- il primo riguarda i beni i cui prezzi sono stabiliti da listini, mercuriali o corsi di borsa (ad esempio, metalli grezzi ad uso industriale). In questi casi le industrie che acquistano i beni per lavorarli o trasformarli, non hanno la necessità di reperire un fornitore "conveniente", in quanto ogni fornitore venderebbe ai

prezzi correnti e quindi simili; esiste dunque il solo problema di "scegliere" il fornitore intracomunitario (generalmente non partecipa alla frode e viene cambiato con frequenza).

In tale settore merceologico, quindi, la "frode carosello" è del tipo *aperto e semplice* (non c'è la presenza del circuito, in quanto la *Conduit Company* non riacquista i beni dal *Broker*, ed i beni vengono realmente spediti);

- il secondo settore, attualmente più importante, riguarda invece i beni ad alta tecnologia di maggiore e comune diffusione come ad esempio prodotti informatici e telefonia.

  In questo settore la rapida obsolescenza tecnologica, la presenza di numerosi produttori con il conseguente regime di "*spietata concorrenza*", le proprietà fisiche-economiche della merce (di piccole dimensioni e notevole valore che ben si prestano a fasulle spedizioni) hanno determinato l'insorgere di "*frodi carosello* a *circuito chiuso*" (la *Conduit Company* riacquista i beni dal *Broker*, ed i beni non vengono spediti) di notevoli dimensioni.

Al fine di individuare le imprese dedite alle "*frodi carosello*", è opportuno analizzare e valutare alcuni aspetti che le contraddistinguono:

- operazioni commerciali relative a merci ad alto valore aggiunto e facilmente trasportabili (componenti elettronici), o a settori che presentano un'alta probabilità di frode del genere carosello;
- società che sviluppano improvvisamente un forte volume d'affari, mentre sono state appena create oppure avevano in precedenza un'attività ridotta o inesistente e che cessano altrettanto improvvisamente le medesime attività;
- società che dichiarano un notevole volume d'affari ma non dispongono dei mezzi di produzione corrispondenti. In questo caso, come nel precedente, si può supporre che queste attività siano puramente fittizie ma che diano luogo all'emissione di fatture che andranno a vantaggio della società cliente per ottenere una detrazione o un rimborso indebito di I.V.A.;
- domande di rimborsi I.V.A. elevati, soprattutto quando la società richiedente è una società esportatrice o che effettua forniture intracomunitarie.

Nel caso in cui il controllo non riguardi un vero soggetto passivo, come accade spesso nel caso di "*frodi carosello a circuito chiuso*", la loro individuazione richiede indagini complesse ed estese al fine di riuscire a ricostruire una realtà accuratamente dissimulata; tali difficoltà sono dovute, essenzialmente, ai seguenti motivi:

- le società fittizie utilizzate hanno sede spesso in un altro Stato membro o in paesi terzi; di conseguenza, i controlli e l'eventuale verifica della loro vera natura risultano più difficili e, d'altro canto, possono approfittare del regime di non imponibilità I.V.A. per le consegne intracomunitarie o per le esportazioni. Un esempio classico a questo proposito è la creazione di falsi soggetti passivi (*Broker*) in un altro Stato membro o in paesi terzi a cui si dichiara di effettuare consegne di beni non imponibili che, in realtà, non lasciano mai lo Stato membro di origine: in tal modo, il venditore può dedurre l'I.V.A. pagata a monte e ha a disposizione beni esentasse che può rivendere al mercato nero;
- le società fittizie, costituite per lo più sotto forma di piccole o medie imprese o di uffici di collegamento fra imprese straniere, utilizzano i regimi fiscali semplificati creati per loro dalla maggior parte degli Stati membri. Pertanto, esse sono soggette a obblighi fiscali o giuridici minori, che ne rendono più difficile il controllo da parte delle amministrazioni fiscali nazionali;
- le operazioni effettuate sono spesso suddivise in una moltitudine di piccole operazioni che a priori non presentano interesse per quanto concerne l'analisi di rischio;

- le catene commerciali utilizzate, oltre ad effettuare le operazioni in più paesi, sfruttano un gran numero di società o di intermediari, con durata di vita o periodo effettivo di attività estremamente breve.

In questi casi, tutto è fatto in modo che la situazione appaia completamente normale e al tempo stesso che non restino tracce: i soggetti passivi compaiono e scompaiono rapidamente, cambiano spesso ragione sociale o cambiano sede entro termini brevi (spesso trasferendosi, solo fittiziamente, all'estero).

In tale contesto risulta essenziale, per le amministrazioni finanziarie, il fattore tempo: muoversi in anticipo o in tempi brevi permetterebbe di bloccare tempestivamente queste operazioni fraudolente, reperire il maggior numero possibile di elementi di prova e individuare i veri responsabili, tanto per giustificare le richieste di pagamento di imposte arretrate quanto per garantirne l'effettivo recupero.

A livello intracomunitario, in più occasioni i servizi operativi hanno chiesto l'introduzione di sistemi di scambio e di comunicazione che siano al tempo stesso rapidi, diretti e informali e non siano intralciati da pesantezze burocratiche.

Per scoprire una dissimulazione di attività, risulta di fondamentale importanza che le amministrazioni fiscali possano accedere ai dati in

possesso di organismi pubblici o privati, quali le informazioni raccolte presso fornitori o clienti dell'impresa in esame (fatture di acquisto di merci, contratti conclusi con l'impresa, ecc.).

La maggior parte degli Stati membri ha facilitato alle proprie autorità fiscali l'accesso a tali informazioni, che vengono in seguito confrontate con il dossier fiscale dell'impresa.

Di recente anche il regolamento CE n. 1798/2003[30], attraverso una serie di norme più chiare e vincolanti rispetto al precedente regolamento CEE n. 218/92, ora abrogato, intende stabilire un'intensificazione degli scambi d'informazione fra amministrazioni e contatti più facili e diretti tra gli stessi funzionari "comunitari" al fine di arginare la pratica delle frodi e dell'evasione I.V.A.. Infatti, dal tenore della normativa emanata, sembra divenuta una priorità assoluta la lotta contro le pratiche fraudolente dell'I.V.A.

Le "*frodi carosello*" sono stati oggetto di disamina anche nella recente "Guida Pratica" edita dalla Direzione Generale - Tasse ed Unione Doganale - Politica dell'Imposta della Commissione Europea, con l'intento di offrire agli Stati membri una rassegna utile ad affrontare la problematica delle frodi carosello.

[30] Entrato in vigore negli Stati membri il 1° gennaio 2004, ha come scopo l'intensificazione degli scambi spontanei di informazioni tra le Amministrazioni fiscali al fine di combattere le frodi con maggiore efficacia.

La Commissione in tale contesto ha ritenuto che la frode carosello è quella che comporta la più alta consistenza di evasione attraverso "*l'intervento di tutta una serie di società reali o fittizie, al fine di ottenere indebiti vantaggi sull'I.V.A. come la detrazione o il rimborso. Essa mira, nel contempo, a far perdere la traccia delle merci reali o fittizie, che sono dichiarate all'esportazione ma che in realtà sono vendute sul mercato nero*".

La menzionata "guida pratica", delinea anche le caratteristiche comuni dei meccanismi della frode in disamina, avuto riguardo ai seguenti elementi:

- *natura internazionale* - le transazioni avvengono tra operatori appartenenti ad almeno due Stati membri, più aumenta il numero dei partecipanti e degli Stati, più è ardua la loro ricerca;
- *fornitura intracomunitaria* - la frode del carosello dell'I.V.A. normalmente interessa le forniture intracomunitarie di beni. Nella maggior parte dei casi, il broker si costituisce un ingente credito di imposta derivante dagli acquisti soggetti ad I.V.A. (che comunque non esborsa) e dalla cessione ad altre imprese in regime di non imponibilità;

- *pluralità di soggetti* - vi è la tendenza ad utilizzare diverse imprese "*buffer*" in modo da ostacolare la scoperta degli operatori "*missing trader*";
- *cambiamento rapido di soggetti* - per evitare l'individuazione, gli organizzatori di caroselli mutano i fornitori abituali e sostituiscono frequentemente i "*missing trader*";
- *flusso di merci* - sebbene le transazioni economiche siano simulate, ci sono merci spesso vere nella circolazione nei caroselli (con flussi corrispondenti di pagamenti). Nel complesso, il tipo di merci tende ad avere un elevato valore, facilità di trasporto (ad esempio CPU, SIM e telefoni mobili);
- *natura del ricorso*: in molti casi le stesse merci attraversano il carosello varie volte, permettendo così agli organizzatori di recuperare il costo completo delle merci defraudando il sistema dell'I.V.A.;
- *metodo di pagamento* - le transazioni sono spesso regolate in contanti, nonostante siano di rilevanti importi. Quando vi è il ricorso agli Istituti di credito le risorse finanziarie restano depositate per un periodo di tempo molto breve;
- *conoscenza del modus operandi* - la maggior parte degli organizzatori di caroselli ha appreso il modus operandi delle

amministrazioni finanziarie ed hanno dimestichezza con la legislazione dei vari Stati membri. Ciò consente di eludere i controlli in sede di richiesta di rimborso I.V.A. e di capire il momento in cui devono cambiare la struttura del carosello, o di spostare l'attività fraudolenta in un altro Stato membro.

Al fine di prevenire tale fenomeno, la Commissione indica le strategie di controllo attualmente in uso da alcuni Stati membri sia per prevenire che per reprimere la "*frode carosello*".

In particolare, fornisce accorgimenti per orientare meglio i controlli nei confronti dei soggetti passivi nonché dei settori che possono presentare rischi di frode. Tali controlli vengono eseguiti:

- *ex ante*, attraverso l'identificazione dei "*missing traders*". Vengono eseguiti all'atto della richiesta di assegnazione della partita I.V.A.[31] e permettono di negare[32] l'attribuzione nel momento in cui i richiedenti presentino un rischio elevato. In tal modo si impedisce a tali soggetti di entrare nel sistema I.V.A..

[31] In tale ottica, l'Amministrazione fiscale italiana ha attivato, dal 01 Gennaio 2006, un software di verifica preventivo che valuta il grado di affidabilità di coloro che richiedono la Partita Iva. In pratica il programma attribuisce, a chi fa richiesta, un "*Risk Score*", cioè un punteggio di potenziale pericolosità, in modo da attivare, per i soggetti a rischio, una serie di controlli preventivi.

[32] Con la relazione del febbraio 2005 (atto COM 855, def. 2) la sessa Commissione ha confermato che non è possibile rifiutare la registrazione Iva a chi ha intenzione di vendere beni o fornire servizi nell'Unione Europea,

Qualora l'attribuzione non può essere evitata vengono richieste garanzie finanziarie oppure l'impresa viene inserita in uno specifico programma di controllo. Per avere il tempo sufficiente per seguire tali procedure di controllo alcuni Stati membri non comunicano immediatamente l'assegnazione della partita I.V.A.;

- *ex post*, attraverso controlli successivi, partendo dalla verifica di tutte le informazioni fornite dal contribuente all'atto della richiesta della partita I.V.A., nonché sottoponendolo a visite mirate a raccogliere informazioni sul suo conto ed in particolare sugli acquisti e forniture. Tali visite richiedono da parte del Fisco una mole di risorse, pertanto sono limitate a settori ad alto rischio come ad esempio quello della telefonia e dei prodotti informatici.

  Ulteriori informazioni vengono acquisite presso le imprese di trasporto che svolgono un ruolo determinante nella "*frode carosello*" dal momento che le merci sono tenute presso il loro stabilimento/deposito prima di essere consegnate ai reali acquirenti. Le visite presso i vettori sono mirate a verificare gli invii, l'esistenza di destinatari diversi da quelli indicati nei documenti fiscali, nonché al controllo della reale tenuta delle merci.

Per quanto concerne la repressione, si provvede all'immediato annullamento della partite I.V.A. delle "*missing traders*" coinvolte, dandone comunicazione agli interessati, ed il blocco dei rimborsi I.V.A. richiesti dai "*brokers*"[33]. Solo gli operatori onesti avranno interesse ad impugnare il provvedimento preso dall'Amministrazione finanziaria.

L'annullamento della partita I.V.A. è seguito dalle seguenti formalità:

a) informazione, a livello nazionale, di tutti i clienti noti delle "*missing traders*" smascherate, circa l'annullamento delle loro partite I.V.A. e diffida ad operare ulteriori detrazioni di imposta;

[33] A tal proposito si richiama una recente sentenza della Corte di giustizia comunitaria (cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 emessa in data 12.01.2006), nella quale ha stabilito che la società che ha partecipato, a sua insaputa, a frodi di tipo "*carosello*", ha diritto al rimborso dell'I.v.a. pagata a monte. In tale fattispecie, infatti, la Corte non ha ritenuto corretta l'ipotesi dell'amministrazione fiscale inglese che, nel sistema comune dell'Iva, il diritto di un operatore al rimborso dell'imposta pagata a monte deve essere valutato sull'insieme delle operazioni, incluse quelle ulteriori, che fanno parte del circuito di cessione a catena; sicché se l'unico obiettivo della cessione a catena è quello di commettere una frode, la stessa non rientra nell'ambito di applicazione della Sesta Direttiva, anche se una di queste operazioni di cessione è stata compiuta da operatore ignaro (che nella fattispecie aveva chiesto il rimborso dell'I.v.a. pagata sull'acquisto di microprocessori che poi aveva esportato in altri Stati membri). Secondo la Corte invece "*l'analisi delle definizioni delle nozioni di soggetto passivo e di attività economiche contenute nella VI Direttiva comunitaria, mette in rilievo l'ampiezza della sfera di applicazione della nozione di attività economiche ed il suo carattere obiettivo. Nel senso che l'attività viene considerata, di per sé, indipendente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Peraltro risulta che il principio di neutralità fiscale osta una distinzione generalizzata tra transazioni lecite e le transazioni illecite. Né deriva che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'assoggettamento all'Iva.. Simile deroga entra in considerazione solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle particolari caratteristiche di talune merci è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito ed un settore illecito*".

b) scambio di informazioni, a livello comunitario, relativamente alle imprese a cui è stata annullata la partita I.V.A., al fine di consentire agli Stati membri dove è dislocata la "*conduit company*" di adottare idonee misure.

   A tal fine sarebbe auspicabile istituire un registro ove far confluire tutte le notizie concernenti le imprese coinvolte da consultare al momento della richiesta dell'attribuzione di nuove partite I.V.A. e per fornire uno scambio di informazioni.

Alcuni Stati membri hanno valutato l'opportunità di prevedere nel proprio ordinamento il potere di imporre alle imprese la cosiddetta "*tassa inversa*", da applicare in fase di dichiarazione periodica dell'I.V.A. sugli acquisti, con l'obbligo di pagare l'I.V.A. direttamente all'erario invece che al "*missing trader*" individuato.

Tuttavia, tali misure non sembrano trovare un fondamento giuridico conforme al dettato dell'art. 27 della VI direttiva CE, anche perchè dovrebbero essere proporzionate alle sole operazioni fraudolente ed offrirebbero la possibilità di acquistare le merci su una base nazionale senza pagamento dell'I.V.A..

Al fine poi di un recupero forzoso dell'I.V.A. frodata si auspica il ricorso al sequestro dei beni ma ciò richiede rapidità di intervento e

poteri giuridici delle amministrazioni fiscali adeguati, in particolare al fine di procedere al pignoramento.

In numerosi Stati membri, peraltro, la Commissione ha rilevato che intercorrono tempi piuttosto lunghi fra la determinazione dell'imposta e il suo recupero.

Il recupero forzoso, tuttavia, incontra talvolta ostacoli anche di ordine pratico (es. difficoltà di individuare i beni sequestrabili, mancanza di informazioni necessarie per il recupero forzoso, in particolare per quanto concerne le disponibilità liquide sequestrabili del debitore).

Sotto il profilo penale, oltre a non esserci un'armonizzazione delle norme tra gli Stati membri, è da rilevare che la nostra legislazione[34] non sembra offrire un valido sistema sanzionatorio dell'attività fraudolenta atteso che:

- l'art. 6, prevede la non punibilità del tentativo per i reati di dichiarazione;
- l'art. 9, sancisce il divieto di concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture fittizie;
- l'art. 18, disciplinante le nuove regole sulla competenza territoriale, di fatto determina una "polverizzazione" dei procedimenti penali, con la conseguente difficoltà nella

[34] D.Lgs. 10.03.2000 n. 74, recante "Riforma dei reati tributari in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto".

comprensione globale dei fenomeni e, in caso di esito positivo delle indagini, il successivo appesantimento dei singoli processi nei quali dovrà essere fornita la prova dell'intero meccanismo, con la necessità di assumere più volte le stesse prove;

- in relazione al reato previsto e punito dall'art 8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti), si rischia, in molte ipotesi, di punire esclusivamente l'interposto (*Missing Trader*), che oltretutto di regola è il responsabile minore in quanto mera "testa di legno", atteso che sovente le condotte criminose vengono scoperte "in corso d'opera", quando non è ancora scaduto per l'utilizzatore (*Broker*) il termine per la presentazione della dichiarazione. Quest'ultimo può infatti correre ai ripari presentando una dichiarazione corretta in modo da evitare le sanzioni penali, magari non pagando neppure l'imposta autoliquidata e quindi causando comunque il danno erariale;
- è difficoltoso raccogliere elementi probanti della falsa fatturazione. Infatti, la fatturazione per operazioni inesistenti sotto il profilo soggettivo ricorre, secondo il dettato legislativo, quando il documento fiscale riferisce l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi (nota art. 1, lettera a) del D.Lgs. 74/2000).

È pertanto necessario ottenere la prova che l'interponente sia il reale contraente del fornitore estero, e cioè che l'operazione di compravendita sia effettivamente intercorsa tra il venditore comunitario e l'interponente.

Inoltre, talvolta, si tende ad attribuire dignità di prova dell'illecito a due elementi che, tuttavia, se non accompagnati da ulteriori riscontri, hanno mero valore indiziario: ci si intende riferire alle ipotesi in cui il trasporto della merce avviene direttamente dal fornitore estero all'interponente, nonché alle ipotesi in cui l'interposto sia una struttura "vuota", priva di magazzini e di dimensioni tali da legittimare un'attività effettiva.

Orbene simili elementi, di per sé soli considerati, rischiano di essere fuorvianti atteso che, anche nelle corrette transazioni commerciali, può essere usuale indicare al fornitore, quale luogo di consegna, direttamente il domicilio, il cantiere, lo stabilimento, eccetera, del proprio cliente; per altro verso esistono reali ed oneste attività di rappresentanza e di vendita, fondate esclusivamente sull'*intuitus personae*, nelle quali la mancanza di strutture aziendali non esclude che l'impegno, le conoscenze, la competenza professionale dell'operatore giustifichino attività economiche anche importanti; considerazioni simili possono farsi anche nelle

ipotesi in cui l'interponente abbia pagato la merce direttamente al fornitore estero, attesa la non vietata possibilità di delegazioni di pagamento, che non sempre nascondono fini illeciti.

In sostanza, anche per questi reati la prova migliore sarà sempre costituita dal reperimento delle risorse economiche occultate e divise tra gli interessati (anche se spesso, però, non risulta facile dimostrare la spartizione tra gli interessati), accompagnato dalla circostanza della fatturazione a prezzo imponibile inferiore al prezzo d'acquisto e/o da altri elementi: dovranno, insomma, raggiungersi elementi idonei a dimostrare la stipulazione del contratto tra l'interponente e il fornitore estero.

Tra le ipotesi concrete vanno segnalate per la loro complessità quelle in cui gli interessati possano invocare l'assoluta e genuina autonomia gestionale dell'interposto.

In sostanza, la testa di legno potrebbe essere stata "istruita" dall'interponente sulle modalità di acquisto della merce dall'estero e dedicarvisi effettivamente (magari a fronte di uno "stipendio" mensile corrisposto di fatto dall'interponente), in modo tale che gli accertamenti sul punto confermino l'effettiva gestione degli acquisti da parte dell'interposto.

L'obiettivo perseguito appare chiaro: invocando la reale attività economica della cartiera si sfugge alla contestazione della falsità nella fatturazione.

L'eventuale fatturazione all'interponente a prezzo inferiore dell'acquisto potrebbe poi, al più, essere giustificata con un autonomo e non condiviso intendimento di appropriarsi dell'I.V.A. ("fatturavo a prezzo inferiore per riuscire ad ottenere delle vendite, tanto sapevo che non avrei pagato l'I.V.A.; in ogni caso l'acquirente non ne sapeva nulla, per lui ero solo un fornitore a prezzo concorrenziale..."); in questo modo l'accusato avrebbe eventualmente confessato soltanto il meno grave reato di omessa dichiarazione, e neppure quello in caso di mancato superamento delle soglie di punibilità o di non intervenuta scadenza dei termini per la presentazione[35].

L'estrema gravità dei fenomeni descritti avrebbe certamente preteso una particolare attenzione da parte del legislatore tanto da meritare,

[35] Il comma 386 dell'art. 1 della L. 30 dicembre 2004, n. 311 - Finanziaria 2005 – ha introdotto nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'art. 60-*bis,* "Solidarietà nel pagamento dell'imposta", che, nell'ambito del sistema dell'Iva, rappresenta certamente una novità, essendo una delle norme, tra quelle apportate dalla medesima legge, tesa a contrastare la vendita sottocosto, elemento essenziale delle "frodi carosello"; norma volta a recuperare l'Iva evasa e a ristabilire quella che si potrebbe definire "neutralità dell'imposta dal lato dell'Erario".

forse, anche una espressa incriminazione mediante apposito titolo di reato.

Ulteriori pericoli di "frodi carosello" con conseguenti effetti distorsivi per il mercato comunitario, potrebbero derivare dal recente allargamento delle frontiere dell'Unione europea.

L'ordinamento giuridico di alcuni Paesi membri prevede, infatti, che la titolarità delle azioni o quote di una società a responsabilità limitata possa essere ricondotta in capo a soggetti "*prestanome*" o ad un *trust*, laddove si voglia preservare l'anonimato degli effettivi soci della medesima. Le cariche di amministratori e dirigenti in tali società possono essere parimenti attribuite a persone giuridiche o fisiche, che fungono da vere e proprie "*teste di legno*", a garanzia della riservatezza circa i reali responsabili dell'impresa.

La previsione normativa di istituti giuridici che consentono la tutela dell'anonimato in capo agli effettivi beneficiari dei profitti di una società, rappresenta indubbiamente un pericolo per gli interessi finanziari dell'Unione europea, in una fase in cui non si è ancora raggiunta la completa integrazione in ambito fiscale, né la piena efficienza degli strumenti giuridici di cooperazione amministrativa e giudiziaria tra i singoli Stati membri.

L'adesione all'UE di una serie di Paesi in cui è legalmente consentito costituire una società a responsabilità limitata intestandone formalmente le quote a soggetti "*prestanome*", apre una serie di scenari a tinte fosche, aumentando esponenzialmente i rischi di frode che inevitabilmente ne derivano.

Infatti, l'affermazione del diritto di stabilimento in ambito comunitario, ha consentito a tutti gli effetti la parificazione di società per le quali i singoli ordinamenti nazionali prevedono garanzie e regimi di trasparenza totalmente diversi.

Ad oggi, l'intestazione delle quote di società a persone fisiche o giuridiche "*prestanome*" è consentita:

- a Cipro, per le cosiddette *international business company* - la titolarità anche formale delle quote deve risultare in capo a soggetti non residenti e tale impresa può svolgere la sua attività solamente fuori dai confini della Repubblica cipriota. La registrazione è subordinata all'ottenimento di una specifica autorizzazione da parte della Banca Centrale di Cipro;
- a Malta, per le *international trading company* - tali società[36] sono domiciliate sul territorio maltese ma devono essere totalmente

[36] Nel periodo 1995-2000, circa 50 di queste società furono appositamente costituite da prestanomi italiani legati ad organizzazioni contrabbandiere campane e pugliesi, ed utilizzate per l'acquisto in Grecia, dei potenti motoscafi d'altura "*Supertermoli*", in

possedute da soggetti non residenti ed hanno come oggetto sociale l'esercizio di attività commerciali con persone fisiche o giuridiche parimenti domiciliate fuori dal territorio maltese;

- a Madeira (Portogallo) - per le società costituite nell'ambito della "Zona di libero scambio", la titolarità delle quali può essere concentrata in capo ad un unico azionista che può essere, a sua volta, una società o un *trust*.

La garanzia di totale anonimato circa i reali gestori delle società costituite, concessa all'occorrenza in taluni Paesi membri e sfruttata altresì dalle organizzazioni criminali dedite alla perpetrazione di ingenti frodi all'Iva, favorisce la possibilità di servirsi di tali società (in qualità di *Missing Traders*) per rendere il meccanismo truffaldino difficilmente scardinabile a causa di fattori diversi, tra cui:

- le difficoltà nel risalire agli effettivi titolari;
- il complesso reperimento di adeguati elementi probatori di collegamento dei responsabili delle frodi con le società utilizzate per perpetrarle, peraltro aggravato dalle difficoltà sperimentate nell'utilizzo degli strumenti di cooperazione amministrativa e giudiziaria a disposizione delle autorità inquirenti.

---

grado di trasportare ingenti quantitativi (5 tonnellate) di tabacchi lavorati esteri dai porti montenegrini alle coste pugliesi.

In linea generale, tutti gli operatori economici residenti nei Paesi membri dell'Unione europea, soggetti passivi d'imposta nel Paese di residenza, hanno diritto a recuperare l'Iva sugli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio di altro Paese membro[37].

La normativa Iva dei singoli Stati comunitari consente, inoltre, a tali società di effettuare anche cessioni di beni o prestazioni di servizi nel proprio territorio, assolvendo gli obblighi Iva direttamente in quest'ultimo Paese, al pari dei soggetti residenti[38].

Come per tutti gli strumenti che comportano agevolazioni procedurali in ambito fiscale, è quindi possibile costituire società fittizie in Paesi membri in cui si applicano legislazioni molto permissive, procedere successivamente all'identificazione ai fini Iva in un altro Stato membro ed operare liberamente nel suo mercato, utilizzando tali entità come "*missing traders*" nell'ambito di frodi all'Iva.

Tali interposizioni possono ostacolare in modo determinante la ricostruzione di meccanismi fraudolenti di carattere transnazionale,

---

[37] Secondo varie modalità alternative; per l'Italia, una di queste, potrebbe essere rappresentata "*dall'identificazione diretta*", ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972

[38] Per l'Italia tale facoltà è prevista dall'art. 35-ter, comma 1. La norma prevede che "*possono avvalersi dell'identificazione diretta ... i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992*" (comma 5 dell'art. 35-*ter*); quindi, per gli operatori residenti nei venticinque Paesi membri, il predetto sistema è già operativo.

specie se queste società fittizie vengono costituite in Paesi in cui, come è stato osservato, le regole da rispettare all'atto della loro costituzione consentono di fatto l'intestazione delle società a soggetti prestanome, pur essendo poi autorizzate ad operare in ambito comunitario senza rispettare gli obblighi di trasparenza imposti in altri Stati.

I vantaggi che derivano dall'utilizzo di una società fittizia costituita *ad hoc* ed identificata fiscalmente in altro Paese membro sono i seguenti:

- possibilità di intestare le quote a *nominee*, con conseguenti difficoltà degli organi accertatori nel risalire ai proprietari effettivi ed a provarne il controllo;
- scarsa possibilità di avere accesso alle scritture contabili della "*cartiera*" estera, che non devono essere obbligatoriamente tenute nel Paese membro ove si opera;
- maggiori difficoltà e lungaggini nel reperire informazioni tramite gli strumenti di cooperazione amministrativa e giudiziaria;
- scarse garanzie patrimoniali delle società a responsabilità limitata residenti in tali Paesi e, pertanto, scarse probabilità di recuperare gettito per l'Erario in sede di accertamento.

2.2. Le frodi mediante ricorso a false dichiarazioni d'intento

Strettamente connesse alle "*frodi carosello*" sono le frodi perpetrate mediante ricorso alle false dichiarazioni d'intento previste dall'art. 8, comma 1, lettera c), del D.P.R n. 633/1972 e dall'art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746.

Tale articolo stabilisce che gli "*esportatori abituali*", ossia i soggetti che hanno realizzato nell'anno solare precedente (*plafond* calcolato su base annuale) ovvero nei dodici mesi precedenti (*plafond* su base mensile) cessioni all'esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali, servizi e cessioni intracomunitarie[39] in misura superiore al dieci per cento del volume d'affari del medesimo periodo (al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale di cui all'articolo 7, secondo comma del medesimo d.P.R. n. 633), possono acquistare e importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva.

In particolare, il menzionato articolo 8 dispone che gli acquisti senza applicazione dell'imposta non possono superare l'ammontare delle operazioni di esportazione e assimilate, operazioni intracomunitarie e

[39] Le cessioni intracomunitarie, pur non costituendo più cessioni all'esportazione, hanno natura "non imponibile", per effetto del disposto di cui all'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella L. 29 ottobre 1993, n. 427 e concorrono quindi alla formazione del "limite dell'ammontare annuale delle operazioni" (cosiddetto *plafond*), preso a base di riferimento per poter effettuare acquisti in sospensione di imposta.

servizi internazionali registrati nel periodo di riferimento (c.d. plafond).

Prima di avvalersi della facoltà di effettuare le operazioni senza l'applicazione dell'imposta, gli esportatori abituali devono consegnare o inviare ai propri cedenti o prestatori, una dichiarazione di responsabilità, datata e numerata, detta "*dichiarazione d'intento*", redatta in conformità al modello approvato con Decreto Ministeriale 6 dicembre 1986.

Tale lettera dovrà essere registrata dal fornitore entro 15 giorni in apposito registro oppure nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

In tale contesto è intervenuta la Finanziaria 2005, introducendo un nuovo obbligo con il comma 384[40] che va ad integrare l'art. 1, comma 1, lettera *c),* del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito nella legge 27.02.1984, n. 17, prevedendo l'obbligo, da parte dei fornitori, dell'invio telematico all'Agenzia delle Entrate, entro il 16 del mese successivo, dei dati contenuti nelle lettere d'intento ricevute dagli esportatori abituali.

[40] Tale norma, aventi finalità antielusive, ha lo scopo di contrastare i fenomeni di frode facendo in modo che il cedente dia notizia all'ufficio finanziario delle cessioni che effettua senza l'applicazione dell'imposta, consentendo all'Amministrazione finanziaria di avere preventivamente cognizione della possibile effettuazione di operazioni in sospensione di imposta e di poter avviare tempestivi controlli.

In ambito comunitario, è stato ampiamente constatato (per la liberalizzazione conseguente alla soppressione dei controlli doganali, per la vicinanza geografica e per la facilità di costituire aziende in Stati aventi regimi societari analoghi all'Italia) una diffusione capillare e preoccupante delle frodi all'I.V.A. effettuate con il sistema delle false dichiarazioni d'intento.

In merito a quest'ultime, occorre precisare che è il dichiarante (l'esportatore abituale) ad attestare al fornitore o prestatore di rivestire la qualifica di "esportatore abituale", legittimando quest'ultimo all'emissione di fattura senza addebito d'imposta.

In ordine all'attestazione il dichiarante può:

- trovarsi effettivamente nelle condizioni previste dalla legge per potere acquistare in sospensione d'imposta e di essere altresì nei limiti dell'ammontare del proprio *plafond* al momento dell'emissione della dichiarazione d'intento;
- trovarsi nelle condizioni previste dalla legge per potere acquistare in sospensione d'imposta, ma di avere superato il limite dell'ammontare del proprio *plafond* al momento dell'emissione della dichiarazione d'intento;

- non rivestire lo *status* di esportatore abituale, non possedendone i requisiti, e quindi non essere legittimato ad emettere dichiarazioni d'intento e ad acquistare senza pagamento dell'I.V.A..

È evidente che mentre nel primo caso l'operazione di acquisto in sospensione d'imposta è regolare, negli altri casi si configura un illecito.

In particolare, nell'ultimo caso ci troviamo di fronte ad una vera e propria frode all'I.V.A., come si è dimostrato chiaramente negli innumerevoli casi venuti alla luce negli ultimi anni, in cui sono state interessate numerose operazioni intracomunitarie.

L'esperienza ha mostrato come il punto debole di tale meccanismo di frode non siano tanto le frontiere, atteso che numerosi sono risultati anche i casi di frode registrati con operazioni extracomunitarie, quanto piuttosto il sistema legislativo nazionale, privo, fino al 16 maggio 2005[41], di un qualsiasi strumento preventivo e repressivo efficace.

Innanzitutto, l'applicazione di una sanzione amministrativa nei confronti del dichiarante seppure quantitativamente rilevante[42] è di

[41] La predetta norma antielusiva contenuta nella finanziaria 2005, nel rispetto dei termini sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, è entrata in vigore 60 giorni dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del provvedimento di approvazione del modello emanato in data 14.03.2005.

[42] Ai sensi dell'art. 7 comma 3 del D.Lgs 18.12.1997, n. 471 è prevista una sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo.

tenue efficacia nei confronti di soggetti che il più delle volte sono meri prestanomi e nullatenenti.

Diverso discorso dicasi per i cedenti/prestatori, visto che hanno l'obbligo di inviare, per via telematica, all'Agenzia delle Entrate, entro il 16 del mese successivo, i dati contenuti nelle lettere d'intento ricevute dagli esportatori abituali.

La Finanziaria del 2005 al comma 383 (che ha inserito il comma 4-bis all'art. 7 del D.Lgs 18.12.1997, n. 471) ha sancito, per il cedente/prestatore che non invii la comunicazione nei termini prescritti o la invii con dati incompleti o inesatti, l'applicazione della stessa sanzione[43] prevista per il dichiarante, nonché la responsabilità solidale con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta (comma 384 della predetta Finanziaria 2005).

Occorre precisare che, in relazione all'inesattezza cui fa riferimento il legislatore, la Circolare 29 settembre 2005, n. 41 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha chiarito che essa non riguardi la fedeltà o meno della dichiarazione d'intento,

[43] La Circolare 16 marzo 2005, n. 10 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha chiarito che, in assenza di operazioni senza addebito di imposta, non si applica tale sanzione bensì quella prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs n. 471/1997, che prevede una sanzione da 258 euro a 2.065 Euro per l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria).

nel cui merito il cedente/prestatore non può entrare, salvo che non si accerti un tentativo di frode concordata con il presunto esportatore abituale, ma attenga solo alla conformità dei dati comunicati rispetto a quelli desumibili dalla dichiarazione stessa.

A ciò si aggiunge, la sostanziale inefficacia delle sanzioni penali previste dall'art. 2, comma 4, della L. 27 febbraio 1984, n. 17 che, tra l'altro, per effetto dell'art. 25, comma 1, lettera f), del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sono state abrogate.

Attualmente anche se l'emissione di una dichiarazione d'intento, in mancanza dei presupposti richiesti, costituisce un documento falso idoneo a consentire a terzi l'evasione, resta l'oggettiva difficoltà di dimostrare il dolo specifico ed il coinvolgimento cosciente e volontario dei terzi riceventi ai quali poter contestare il delitto di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e recuperare in tal modo l'imposta sul valore aggiunto evasa.

Il sistema così delineato si presta ad essere utilizzato dai reali destinatari dei beni i quali, avvalendosi delle ben conosciute "*cartiere*", interposte tra questi ed i fornitori, permettono di acquistare, senza addebito dell'I.V.A., a prezzi estremamente più bassi di quelli di mercato, in modo da ottenere una posizione di indubbio vantaggio economico nel settore di interesse.

Sotto tale ottica, si tratterebbe anche di un'ingente truffa a danno delle altre aziende operanti nel settore che, senza tale meccanismo di frode, non sono evidentemente in grado di "vendere" sul mercato a prezzi nettamente inferiori a quelli mediamente praticati.

Tale sistema di "frode" all'I.V.A., integrando la "*frode carosello*", può essere così esemplificato:

- l'operatore A italiano vende a B (cartiera italiana) beni ad un prezzo di 100 senza I.V.A. in quanto è stata emessa dichiarazione d'intento;
- l'operatore B, non esporta i beni giusta dichiarazione d'intento ma li rivende a C (impresa nazionale) allo stesso prezzo (80 + 20 di I.V.A.);
- l'operatore C può immettere sul mercato un prodotto ad un prezzo inferiore a 100 (prezzo di vendita del primo rivenditore), e addirittura, facendo risultare una fittizia cessione fuori dal territorio nazionale ad un prezzo di 90 (considerato il possesso di un credito I.V.A. di 20), mediante l'emissione, in questo caso, di una fattura falsa nei confronti di un'impresa comunitaria costituita *ad hoc*, può fare rientrare la merce in Italia allo stesso prezzo di 90, destinandola ad un suo effettivo cliente. Quest'ultimo acquista

quindi ad un prezzo di 90 un bene che il rivenditore ufficiale operatore A non potrebbe vendere a meno di 120, compreso I.V.A..

I beni oggetto di fatturazione in realtà non si spostano mai dal primo cedente nazionale e sono direttamente destinati, dopo il "passaggio cartolare", direttamente al reale destinatario (acquirente) finale.

La legittimità del cedente può essere inficiata solo dalla dimostrazione di un accordo preventivo tra la "cartiera" ed il suo fornitore.

Tale evenienza, che nella realtà sembra verificarsi frequentemente, non è sempre di agevole accertamento, sia in sede amministrativa che penale. Il cedente sosterrà che, alla ricezione della dichiarazione d'intento, regolarmente conservata ed annotata in contabilità, la sua fatturazione è stata legittimamente emessa come "non imponibile".

Infatti, come sostenuto da autorevole giurisprudenza, la dichiarazione d'intento "costituisce una manifestazione di volontà attraverso la quale l'acquirente esercita la facoltà attribuitagli dalla legge, di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta, sulla base della responsabile verifica da parte sua di trovarsi nelle condizioni di legge per fruire del beneficio ed in base ad una sua valutazione in ordine alla convenienza di avvalersi di tale sistema con riguardo all'operazione di acquisto operata.

Anche il destinatario finale dei beni, ricevendo la fattura imponibile dalla "cartiera", potrà sostenere di non conoscere l'effettivo cedente e la situazione di precedente acquisto con dichiarazione d'intento senza i requisiti previsti dalla legge.

Solo se gli organi investigativi riescono a dimostrare l'accordo illecito tra le vere parti contraenti, sarà possibile contestare, sia in sede di accertamento amministrativo che di procedimento penale, le reali responsabilità dei soggetti titolari, con indubbia maggiore efficacia da parte dello Stato di recuperare risorse finanziarie defraudate all'Erario, trattandosi in questo caso di aziende sicuramente solvibili.

E' anche vero, comunque, che non sempre il fornitore è parte attiva del disegno delittuoso atteso che molto spesso il cedente opera in una pura logica utilitaristica di mercato, tesa a realizzare il massimo profitto e la massima espansione commerciale.

La presenza della dichiarazione d'intento, da parte di soggetti economici privi di struttura organizzativa e magari neanche conosciuti nel settore commerciale oggetto di transazione, può in molti casi soltanto far presumere al cedente[44] la messa in atto di un'operazione "irregolare", ma non per questo il fornitore può essere

[44] Come precedentemente accennato, la Circolare 29 settembre 2005, n. 41 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha chiarito che il cedente/prestatore non può entrare nel merito dei dati indicati nella dichiarazione d'intento.

automaticamente considerato parte attiva nel disegno criminoso, attesa la piena legittimità dell'effettuazione dell'operazione "non imponibile".

2.3. Le frodi mediante ricorso ai "depositi I.V.A."

Tra le nuove frontiere dei fenomeni criminosi in esame, un nuovo filone delle frodi è connesso alla normativa relativa ai depositi I.V.A..

Questi sono disciplinati dall'art. 50 bis[45] del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 Ottobre 1993, n. 427. Analogamente ai depositi doganali, l'obiettivo dell'istituzione dei depositi I.V.A. è quello di agevolare i rapporti commerciali tra gli operatori residenti negli Stati della Comunità, rinviando la tassazione delle operazioni al momento dell'effettiva estrazione dei beni dal deposito.

La normativa consente, quindi, di custodire, all'interno di appositi depositi, beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto, in sospensione d'imposta, in quanto ogni operazione che rientri nell'elencazione di cui al comma 4 del citato art. 50 bis, è effettuata senza pagamento dell'I.V.A..

[45] introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 1, comma 2, lettera *i)*, della legge 18 febbraio 1997, n. 28 - in recepimento della Direttiva nr. 95/7/CE del 10.04.1995.

Si può facilmente comprendere quindi, come, attraverso false fatturazioni, la disciplina dei depositi I.V.A. si presti a condotte frodatorie: se il bene è destinato al consumo nazionale, è sufficiente introdurlo in deposito, e poi emettere una falsa fattura che simuli una delle operazioni di cessione ricomprese nell'art. 50-*bis*, comma 4 del D.L. 331/93; in questo modo, il bene destinato al mercato nazionale sfuggirà all'estrazione che determina l'applicazione dell'imposta.

Si ipotizzi che una società italiana acquisti dei beni da una società non comunitaria introducendoli nel deposito [ex art. 50-*bis*, comma 4, lettera *b)*], onde commercializzarli poi nel mercato nazionale; se dovesse estrarli dal deposito vendendoli ad altro soggetto italiano, l'operazione non sfuggirebbe al pagamento dell'imposta ai sensi del comma 6 della citata norma. Il soggetto, invece, emette una falsa fattura per una delle altre operazioni non comportanti estrazione [ad esempio, fingendo una cessione ad un operatore comunitario ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lettera *f)*, del D.L. n. 331/1993 citato], vendendo "in nero" i beni al soggetto italiano (il quale, se del caso, potrà regolarizzare il proprio magazzino con una ulteriore falsa fattura).

Si tratta, in sostanza, di frodi, realizzate con l'interposizione di vari soggetti fittizi, spesso rappresentati da una fitta rete di cartiere di varie nazionalità.

Alcune operazioni previste per i depositi Iva, hanno una peculiarità con le frodi all'I.V.A. intracomunitaria sopra descritte: le lettere *f)* e *g)* dell'art. 50-*bis*, comma 4 (che potrebbero rappresentare le ipotesi più frequenti di cessioni fittizie onde evitare l'estrazione "tassata") richiedono che le cessioni senza pagamento dell'I.V.A. siano accompagnate dal trasporto o dalla spedizione dei beni fuori dal territorio nazionale.

In fase di accertamento, sarà quindi opportuno verificare l'effettiva esecuzione del trasporto[46]: invero, raggiungendo la prova che i beni non sono mai usciti dai confini nazionali, si raggiungerà un importante elemento a conforto della fittizietà dell'operazione, che farebbe venire meno i presupposti per la non imponibilità.

2.4 Le frodi nel "regime del margine" nel settore del commercio di autovetture usate

Il regime del margine, approfondito al precedente Capitolo I, consiste nell'applicazione dell'I.V.A. alla differenza positiva tra il prezzo di

[46] non è escluso che si vengano organizzate, come nelle "*frodi carosello*", delle spedizioni fittizie delle merci.

rivendita di un bene usato e quello di acquisto, per finalità dirette ad evitare fenomeni di reiterata imposizione. Ne consegue che il ricorso a tale regime comporta, di massima, un minor esborso fiscale rispetto all'applicazione dell'imposta con i metodi ordinari (che grava, invece, sull'intero corrispettivo di vendita) e, in altri termini, un maggior *appeal* per gli operatori del settore auto.

Le lacune normative e i dubbi interpretativi descritti nel I Capitolo hanno determinato effetti deleteri di vario genere che si ripercuotono direttamente sulla fiscalità e sui bilanci nazionali e comunitari, ponendosi come causa di forte turbativa nel mercato sia interno che internazionale. Una delle conseguenze più immediate è stata la recrudescenza di fenomenologie illecite, fondate su sistemi di frode sempre più sofisticati che presentano come comune denominatore la simulazione di operazioni commerciali sotto il regime del margine, in luogo del ben più oneroso regime degli scambi intracomunitari.

Si tratta di sistemi di frode che si basano su operazioni commerciali che hanno ad oggetto autovetture usate provenienti da Stati che accordano detrazioni Iva più alte rispetto all'Italia. In tali Stati, primo fra tutti la Germania, le agevolazioni fiscali hanno consentito un forte sviluppo di attività dedite al *remarketing* di autovetture usate, in precedenza oggetto di particolari forme di vendita o locazione che

consentono alle società acquirenti di detrarsi l'intera imposta gravante sulle autovetture.

I sistemi di frode che si registrano in questo settore sono diversi, dai più semplici in cui l'acquisto intracomunitario dell'autovettura usata è documentato da fatture con diciture false attestanti l'assoggettamento al regime del margine, a fronte di fatture detenute dai cedenti esteri che dimostrano l'avvenuta cessione intracomunitaria, ai più complessi e pericolosi in cui vengono interposte società di comodo, asservite al preordinato scopo del risparmio indebito d'imposta e caratterizzate dalla totale assenza di un centro decisionale e dalla carenza dei requisiti minimi, oggettivi e soggettivi, riferiti al concetto di impresa ed appositamente create al solo fine di compensare la perdita di valore sopportata dal bene usato attraverso l'evasione dell'Iva.

Tale frode, forse la più diffusa, si sostanzia in una iniziale cessione che, come giusto che sia, avviene in regime di non imponibilità, ma solo cartolarmente, a società interposte nazionali o estere (nei casi di operazioni triangolari) che successivamente cedono al margine a società filtro (ulteriori società interposte), o direttamente agli autosaloni che immettono le autovetture usate sul mercato. In tale meccanismo di frode la trasformazione dal regime ordinario al regime del margine viene generalmente effettuata all'estero, posizionandovi

una società appositamente costituita, che provvede, sempre cartolarmente, a vendere con il regime del margine ad una società italiana, spesso anch'essa interposta rispetto all'autosalone. Tali frodi, poste in essere sostanzialmente al fine di rendere più gravoso l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, sono state escogitate in origine con l'intento di legittimare le successive cessioni interne al margine, soprattutto in considerazione della richiamata interpretazione, espressa nel 2000 dall'allora Ministero delle finanze, che ha permesso di considerare al margine, non soltanto le cessioni interne successive ad un scambio intracomunitario, ma anche l'acquisto intracomunitario stesso, se terminale rispetto ad una operazione triangolare.

Viene riportato di seguito un esempio chiarificatore del meccanismo descritto.

Si supponga che la società italiana (si riporta il caso più semplice) *Beta*, appositamente interposta, acquisti dalla società *Alfa*, fornitore comunitario, un'autovettura usata al costo di 10.000 euro. A fronte del citato acquisto intracomunitario, *Beta* per effetto del regime di non imponibilità sarebbe tenuta a registrare la fattura sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite, esponendo contemporaneamente un'Iva a credito e a debito per l'importo di 2.000 euro e

successivamente, al momento della rivendita, dovrebbe registrare la fattura emessa unicamente nel registro delle vendite, sottoponendo la cessione al regime ordinario. *Beta* non provvede, invece, a nessuno degli adempimenti citati. Il medesimo giorno rivende (indebitamente) l'autovettura con il regime del margine a *Gamma* (autosalone) ad un prezzo pari ad euro 10.500, fatturando a lordo di Iva. *Gamma* successivamente cede la stessa autovettura ad un privato, sempre al margine, ad un prezzo pari ad euro 11.550. In sede di liquidazione *Gamma* procede a determinare il margine lordo che ammonta ad euro 1.050 ed a scorporare l'Iva dovuta pari ad euro 175. A fronte di un'imposta totale di 2.310 euro, ne viene versata solo una parte corrispondente ad euro 175, con un risparmio ammontante ad euro 2.135.

Negli ultimi tempi sono stati affinati meccanismi, ben più complessi e pericolosi, basati sul sistema della ben più remunerativa "*frode carosello*", descritta al primo paragrafo del presente capitolo, strutturati quindi in modo da non coinvolgere affatto il regime del margine, secondo un'impostazione formalmente lecita.

La frode si sostanzia, come già visto, nell'omesso versamento delle imposte da parte della società intermediaria (*Missing Trader*) che ha introdotto le autovetture usate in Italia.

In questo modo l'illecito arricchimento si sposta a valle e l'imposta che viene effettivamente versata, è quella relativa a l'ultimo ricarico operato nel confronti del consumatore finale che coincide verosimilmente con l'imposta che sarebbe stata versata se si fosse operato in regime del margine.

Questa ipotesi permette di ottenere, come nel caso precedente, indiscussi vantaggi concorrenziali derivanti dall'illecito risparmio d'imposta, ma soprattutto consente l'appropriazione di parte della stessa Iva a valle, attraverso la leva della rivalsa e delle conseguenti detrazioni.

La "frode carosello" è sicuramente più dannosa e più pericolosa, rispetto a quella perpetrata con il "*regime del margine*", non solo perché formalmente "ineccepibile", non presupponendo alcuna artificiosa trasformazione del regime di non imponibilità in quello del margine, ma in quanto rilevabile dagli organi accertatori non preventivamente, ma solo con mirate ispezioni e verifiche documentali, supportate da riscontri extracontabili tesi a definire la responsabilità dell'autosalone a valle del circuito commerciale descritto.

L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, per quanto concerne le frodi con il "regime del margine", ha continuato a svolgere indagini

soprattutto eseguendo accertamenti formali, tesi a colpire il contribuente italiano, ove le fatture ricevute non corrispondessero a quelle detenute dall'operatore comunitario. Si tratta di controlli relativamente semplici scaturenti molto spesso dall'analisi dei dati forniti dal *VIES* (Vat Information Exchange System)[47] di I e II livello, da cui è possibile rilevare che il fornitore estero ha verosimilmente presentato dei modelli Intra-1, assoggettandosi quindi al regime di non imponibilità.

Gli sforzi, però, potrebbero essere vani in quanto la normativa italiana, riconducibile al D.P.R. n. 633/1972, non prevede che la fattura debba essere necessariamente identica nei due esemplari, potendo ricorrere anche il caso del cosiddetto *selfbilling* per cui l'italiano, ricevuta la fattura senza alcun addebito d'imposta e senza alcuna dicitura, su ordine del cedente comunitario, può procedere ad apporvi un timbro recante l'attestazione del margine.

[47] Il sistema Vies, istituito dal Regolamento (CEE) n. 218/92 (sostituito dal Regolamento (CE) n. 1798/2003), è costituito da una rete telematica tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri destinata allo scambio di dati ed informazioni relative a soggetti economici che effettuano transazioni commerciali nel territorio dell'Unione europea. Le richieste di informazioni si suddividono in tre livelli. I primi due si svolgono direttamente attraverso la rete informatica, ove è possibile ricevere, con le richieste di secondo livello, i dati sintetici relativi alle cessioni intracomunitarie dichiarate dall'operatore estero attraverso gli INTRA-1. Le richieste di III livello (follow up), riguardanti informazioni da acquisire direttamente presso i contribuenti esteri, coinvolgono direttamente l'organismo di collegamento la cui sigla è il CLO (Central Liaison Office), anch'esso previsto dal Regolamento (CEE) n. 218/92, e disciplinato in Italia con la direttiva dell'ex Ministero delle finanze n. 368 del 7 gennaio 1994.

Al cessionario italiano che ha ricevuto la fattura con l'attestazione del margine, ovvero ha ricevuto verbalmente l'ordine di apporvela direttamente dal fornitore, non potrebbe muoversi alcun rilievo, ove non sussistano elementi oggettivi tali che facciano legittimamente presumere che il cedente comunitario abbia detratto a monte l'Iva relativa all'acquisto dell'autovettura usata oggetto dello scambio intracomunitario.

In tal senso, si reputa debba essere interpretata anche la recente circolare n. 40/E del 18 luglio 2003 dell'Agenzia delle Entrate, laddove evidenzia che "*la specificazione in fattura che la transazione è stata effettuata con applicazione del "regime del margine", non esime l'acquirente da responsabilità qualora in base ad elementi oggettivi, si possa desumere che il cedente comunitario non poteva utilizzare il regime speciale in argomento*".

Il cessionario italiano, soggetto di imposta, dovrebbe, quindi, in questo caso assolvere tutti gli obblighi contabili e fiscali relativi agli acquisti intracomunitari.

I dubbi sorti dall'emanazione della predetta circolare, si dipanerebbero qualora l'apposizione della dicitura relativa all'assoggettamento dell'operazione al margine divenisse obbligatoria per tutti gli Stati

membri[48], e si vietasse di effettuare operazioni commerciali in regime del margine tra diversi Stati comunitari, quando le fatture attestanti le cessioni dei beni usati non riportino l'apposita dicitura.

Si evidenzia, inoltre, che il regime di indetraibilità sulle autovetture in Europa è regolato da regimi transitori differenti tra Stato e Stato, e che parte del mercato usato si basa anche sulle auto aziendali ove maggiori sono tali differenze.

Non tutti gli automezzi usati, infatti, provengono da società di autonoleggio ed in genere da soggetti d'imposta che possono detrarsi l'Iva sugli acquisti. Tra l'altro, se si consolidasse la prassi di accertamenti fondati unicamente sulla verifica di documentazione amministrativa extracontabile, attestante l'intestazione originaria delle autovetture in capo a soggetti economici che non possono detrarsi l'Iva, si potrebbero indurre i malintenzionati ad operare in modo che anche tale documentazione giustifichi future operazioni al margine.

L'Amministrazione finanziaria dal canto suo ha la possibilità di attivare gli strumenti della cooperazione amministrativa internazionale, previsti dalle Direttive comunitarie n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979, per far

[48] innovazioni che, in tal senso, sono state introdotte dalla Direttiva n. 2001/115/CE, avente ad oggetto la semplificazione, modernizzazione e armonizzazione delle modalità di fatturazione previste ai fini Iva e la modifica dell'art. 22 della VI Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

eseguire mirati controlli a monte, tesi a verificare se gli originali detentori delle autovetture usate abbiano o meno detratto l'Iva all'atto dell'acquisto.

Il regime del margine, nato come strumento per evitare fenomeni di doppia imposizione è divenuto, di fatto, uno strumento che, non solo favorisce l'evasione, ma crea gravi distorsioni di mercato in danno dei soggetti economici che operano con serietà.

Nonostante il contesto normativo di riferimento appaia sempre più chiaro – soprattutto alla luce delle indicazioni fornite dalla Commissione Ue – l'applicazione del regime del margine rimane ancora in parte caratterizzata da difficoltà di tipo interpretativo, dalla mancanza di giurisprudenza consolidata e, infine, dall'assenza di armonizzazione tra le legislazioni interne degli Stati membri.

Quest'ultimo profilo, in particolare, si riverbera sul versante operativo, rendendo estremamente incerte le transazioni tra gli operatori intracomunitari.

Tali condizioni di incertezza, da un lato, conducono all'intensificazione dei fenomeni fraudolenti e, dall'altro, comportano un'eccessiva penalizzazione in capo agli operatori corretti dal punto di vista fiscale.

CAPITOLO III

MISURE DI CONTRASTO ALLE FRODI ALL'I.V.A. INTRACOMUNITARIA

Il regime transitorio dell'imposta sul valore aggiunto è stato concepito in modo tale che le cessioni di beni all'interno della UE tra soggetti d'imposta siano esenti nello Stato membro d'origine dei beni e siano invece soggette alla tassazione nello Stato membro di destinazione; a corollario del regime transitorio si sono aggiunti altri sistemi particolari, spesso complessi, nei settori in cui gli Stati membri desideravano conservare un controllo più ampio dell'imposizione.

Finalità fondamentale del regime transitorio, la cui cessazione era inizialmente prevista al 31 dicembre 1996, ma che è stato successivamente prorogato per la mancata realizzazione del processo di armonizzazione delle politiche fiscali degli Stati membri, è quella di traghettare la norma verso il passaggio al sistema definitivo, obiettivo reso ancora più difficile dal recente allargamento dell'Unione Europea.

Il meccanismo del regime transitorio, basato sul sistema dell'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione degli scambi intracomunitari, unitamente all'incapacità dell'Unione e degli Stati

membri nell'attuare efficaci strumenti di controllo, hanno generato nel tempo gravi fenomenologie evasive ed elusive attuabili nel comparto dell'imposta sul valore aggiunto.

La tutela degli interessi finanziari è, comprensibilmente, tra i compiti prioritari a cui attendono le Istituzioni comunitarie, poiché, solo attraverso una corretta gestione delle spese, una puntuale riscossione delle entrate ed un tempestivo recupero delle somme indebitamente erogate è possibile perseguire le strategie politiche idonee a realizzare gli obiettivi prìncipi dell'Unione, sanciti, in un primo momento, dal Trattato di Roma e, successivamente, da quello di Maastricht.

In particolare, l'art. 209 A del Trattato di Maastricht, successivamente rinumerato e trasfuso nell'art. 280, enuncia il "principio di assimilazione", secondo il quale ciascuno Stato membro, per combattere la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, deve adottare le stesse misure adottate per contrastare le frodi che danneggiano i propri interessi finanziari, ed il principio di "cooperazione" secondo il quale gli Stati membri, per gli stessi fini, devono coordinare la loro azione ed organizzare assieme alla Commissione (e non più con l'aiuto della Commissione una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti).

3.1. La cooperazione amministrativa in materia di Iva.

Il conseguente processo di unificazione europea e la necessità di porre un freno alle frodi fiscali perpetrate in ambito comunitario ha indotto il legislatore sovranazionale alla ricerca di strumenti atti ad aumentare e incentivare maggiormente i rapporti diretti di collaborazione tra le amministrazioni fiscali dei Paesi membri per prevenire e contrastare i casi di evasione e frode fiscale.

Tali strumenti nascono dall'esigenza di attuare un dispositivo di monitoraggio, tra i vari Stati membri, conseguente alla soppressione delle barriere doganali, attraverso il rafforzamento della cooperazione amministrativa, in grado di offrire margini di garanzia nelle transazioni intracomunitarie, evitando o quantomeno diminuendo i rischi di possibili frodi fiscali.

I principi generali relativi alla cooperazione amministrativa fra gli Stati membri e la Commissione sono sanciti:

- dalla Direttiva del Consiglio 79/1070/Cee del 6 dicembre 1979 che ha esteso all'I.V.A. la mutua assistenza delle autorità competenti degli Stati membri prevista nel solo settore dell'imposizione diretta dalla Direttiva 77/799/Cee del 19 dicembre 1977, recepite

nell'ordinamento giuridico italiano con il D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506;

- dalla Convenzione del Consiglio d'Europa del 7 ottobre 1991 sull'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale, in armonia con quanto previsto dall'art. 26 del modello Ocse del 1977;
- dal regolamento CEE n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992, relativo alla cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette, successivamente abrogato dal regolamento 1798/2003/CE del 7 ottobre 2003.

La necessità di operare alcuni interventi urgenti a livello comunitario per affrontare la preoccupante situazione in materia di frodi Iva ha indotto la Commissione a presentare nel giugno del 2001 una proposta per un nuovo Regolamento volto a rafforzare la cooperazione tra le autorità fiscali degli Stati membri per la lotta alle frodi Iva.

Il Consiglio ha adottato la proposta nell'ottobre 2003 e il 1° gennaio 2004 è entrato in vigore il nuovo Regolamento n. 1798/2003/CE sull'assistenza amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto.

Questo Regolamento, che istituisce un quadro normativo unico fondendo insieme il dispositivo giuridico del Regolamento n.

218/1992/CEE del 27 gennaio 1992 e le disposizioni della Direttiva 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE in materia di Iva, ha migliorato il quadro giuridico in cui opera la cooperazione amministrativa, ed è divenuto così un utile strumento nella lotta contro le frodi Iva, grazie soprattutto alla fissazione di regole precise e cogenti, volte a meglio disciplinare lo scambio di informazioni di cui è ora agevolato l'uso.

Il nuovo Regolamento sulla cooperazione amministrativa ha dunque come scopo l'intensificazione degli scambi spontanei di informazioni tra le Amministrazioni fiscali al fine di combattere le frodi con maggiore efficacia.

Novità di rilievo di tale regolamento è la possibilità di richiedere espressamente un accertamento o l'invio di un proprio controllore fiscale nell'altro Stato membro perché partecipi all'accertamento.

Le disposizioni prevedono tra l'altro l'obbligo per gli Stati membri di scambiarsi informazioni in tutti i casi in cui questo possa aiutare altri Paesi UE a scoprire e combattere le frodi Iva.

In estrema sintesi, le vigenti disposizioni comunitarie prevedono tre tipi di collaborazione tra le autorità competenti degli Stati membri, ed in particolare:

- *l'assistenza su richiesta*[49] - rappresenta la principale forma di collaborazione tra gli Stati membri e viene attivata su iniziativa dell'autorità richiedente di uno Stato membro che si rivolge a quella competente interpellata di un altro Stato membro, per avere tutte le informazioni necessarie a verificare l'osservanza delle disposizioni previste dalla normativa fiscale;
- *l'assistenza spontanea* - l'autorità competente di ciascuno Stato membro trasmette di sua iniziativa a quella di un altro Paese membro, informazioni senza aver ricevuto preventivamente richiesta ovvero in assenza di un precedente accordo.
- *l'assistenza automatica* - si ha quando le autorità competenti degli Stati membri concordano di scambiarsi in maniera regolare certi tipi di informazioni, senza che vi sia una preventiva specifica richiesta.

Le esatte categorie di informazioni e le modalità secondo cui ogni Stato membro avrebbe dovuto gestire gli scambi automatici di dati, sono state fissate con Regolamento attuativo n. 1925/2004/CE

[49] Ad ottobre 2003, nel settore della lotta alle frodi all'Iva intracomunitaria, il Comando Generale della Guardia di Finanza aveva concluso accordi tecnici di collaborazione relativi allo "*scambio rapido d'informazioni tra unità investigative antifrode*", con i servizi investigativi fiscali di Belgio, Francia, Germania, Olanda, Svezia e Regno Unito.

emanato dalla Commissione, sentito il preventivo parere dello SCAC[50], il 29 ottobre 2004.

Il Regolamento stabilisce che le categorie di informazioni le quali, ai sensi dell'art. 17 del Regolamento n. 1798/2003/CE, possono formare oggetto di uno scambio automatico, o di uno scambio automatico organizzato, sono quelle relative:

- a soggetti passivi non stabiliti;
- ai mezzi di trasporto nuovi;
- alla vendita a distanza non soggetta ad Iva nello Stato membro di origine;
- alle operazioni intracomunitarie presunte quali irregolari;
- ai potenziali "operatori scorretti".

Per quanto riguarda i soggetti passivi non stabiliti, il Regolamento specifica che lo scambio di informazioni potrà riguardare:

- l'attribuzione di partite Iva a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro;
- le modalità di rimborso dell'Iva a soggetti passivi non stabiliti all'interno del Paese, secondo la procedura stabilita dalla Direttiva n.79/1072/CEE del Consiglio.

[50]Standing Committee for Administrative Cooperation.

In merito ai mezzi di trasporto nuovi, il Regolamento prescrive che lo scambio di informazioni potrà concernere:

- l'esenzione, ai sensi dell'art. 28-*quater*, punto A, lettera *b)*, della Direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio (10), delle cessioni di mezzi di trasporto nuovi contemplata dall'art. 28-*bis*, paragrafo 2, effettuate da soggetti passivi *ex* art. 28-*bis*, paragrafo 4, titolari di una partita Iva;
- l'esenzione, ai sensi dell'art. 28-*quater*, punto A, lettera *b)*, della Direttiva n. 77/388/CEE, delle cessioni di imbarcazioni e aeromobili nuovi contemplata dall'art. 28-*bis*, paragrafo 2, effettuate da soggetti passivi titolari di una partita Iva, diversi da quelli contemplati dalla lettera *a)*, a beneficio di persone che non sono titolari di una partita Iva;
- l'esenzione, ai sensi dell'art. 28-*quater*, punto A, lettera *b),* della Direttiva n. 77/388/CEE, delle cessioni di veicoli terrestri nuovi a motore contemplata dall'art. 28-*bis*, paragrafo 2, effettuate da soggetti passivi titolari di una partita Iva, diversi da quelli contemplati dalla lettera *a)*, a beneficio di persone che non sono titolari di una partita Iva.

Circa le informazioni relative alle vendite a distanza non soggette ad Iva nello Stato membro di origine, il Regolamento prevede che lo scambio di informazioni potrà riferirsi a:

- cessioni superiori alla soglia indicata nell'art. 28-*ter*, punto B, paragrafo 2, della Direttiva n. 77/388/CEE;
- cessioni inferiori alla soglia indicata nell'art. 28-*ter*, punto B, paragrafo 2, della Direttiva n. 77/388/CEE, quando il soggetto passivo sceglie di essere assoggettato ad imposta nello Stato membro di destinazione, *ex* art. 28-*ter*, punto B, paragrafo 3, della VI Direttiva.

Per quanto riguarda le informazioni relative alle operazioni intracomunitarie presunte quali irregolari, il Regolamento specifica che lo scambio di informazioni potrà concernere:

- i casi in cui è manifesto che il valore delle cessioni intracomunitarie di beni comunicate tramite VIES differisce sensibilmente dall'importo dichiarato per le corrispondenti acquisizioni intracomunitarie di beni;
- le cessioni intracomunitarie di beni non esenti Iva, ai sensi dell'art. 28-*quater*, punto A, della Direttiva n. 77/388/CEE, ad un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro.

In merito alle informazioni sui potenziali "operatori scorretti", il Regolamento sottolinea che lo scambio di informazioni può riguardare:

- i soggetti passivi la cui partita Iva è stata annullata o non è più valida a seguito dell'assenza o della simulazione di un'attività economica e che hanno effettuato operazioni intracomunitarie;
- i soggetti passivi che sono potenziali "operatori scorretti" ma la cui partita Iva non è stata annullata;
- i soggetti passivi che effettuano cessioni intracomunitarie di beni e loro clienti in altri Stati membri, quando il cliente è un potenziale "operatore scorretto" o ha "eluso un numero di identificazione Iva".

Il regolamento in argomento ha previsto, inoltre, che la valutazione dell'efficacia del dispositivo di cooperazione amministrativa sia valutato ogni tre anni.

La richiamata normativa costituisce lo "zoccolo" del nascente sistema "antifrode comunitario" ed a mezzo della stessa il Consiglio, in previsione dell'apertura del Mercato interno e di una conseguente maggiore pratica della frode e dell'evasione fiscale sul "piano internazionale", ha ritenuto opportuno emanare specifiche disposizioni, che integrandosi ed addirittura sovrapponendosi a quelle

nazionali di cui, peraltro, all'epoca è stata riconosciuta l'inadeguatezza, sono sostanzialmente fondate su una reciproca collaborazione tra gli Stati membri ed esaltano il regime dell'interscambio informativo tra gli stessi.

Allo scopo di rendere più efficace la lotta alle frodi sull'Iva intracomunitaria, la Commissione Europea ha avanzato la seria ipotesi di creare, in ogni Stato membro, una Procura nazionale.

In verità l'Unione Europea stava già progettando una Procura nazionale per il contrasto alle frodi comunitarie (illecito utilizzo dei fondi europei); si tratterebbe quindi di estendere la sua competenza anche alle frodi nel settore dell'Iva intracomunitaria.

La Procura consentirebbe di superare gli attuali problemi investigativi legati al fatto che le frodi vengono commesse da organizzazioni composte da persone e/o società operanti in Stati diversi, e senza alcun legame apparente. Il nuovo Organismo, quindi, avrebbe la competenza ad indagare su tutte le frodi Iva commesse sul proprio territorio nazionale ed a fungere da organo di collegamento per le indagini penali condotte negli altri Paesi Ue.

La tutela degli interessi finanziari della comunità e quindi della tutela del bilancio comunitario è demandata alla Corte dei Conti Europea, cui compete il controllo delle entrate e delle uscite di bilancio, ed alla

Commissione Europea, cui compete la vigilanza sulla corretta applicazione ed interpretazione delle disposizioni e dei trattati ed il supporto agli Stati membri nell'azione che li porta a tutelare gli interessi finanziari della Comunità.

Nel settore dell'Iva intracomunitaria, la Commissione europea si avvale di organismi di carattere istituzionale attraverso i quali coordina e dà impulso alla collaborazione tra le amministrazioni fiscali nazionali.

3.2 Lo S.C.A.C.

E' l'acronimo di Standing Committee for Administrative Cooperation. Istituto ai sensi dell'art. 10 del menzionato regolamento n. 218/92 che prevedeva la costituzione, in ambito comunitario, di un apposito Comitato permanente per la cooperazione amministrativa, ha sede a Bruxelles, presso la Commissione delle Comunità europee.

Il Comitato è composto dai rappresentanti dei Paesi membri ed è presieduto da un rappresentante della Commissione.

Nell'ambito del Comitato permanente, gli Stati membri e la Commissione collaborano per gestire e sviluppare il sistema di controllo dell'I.V.A. attraverso lo scambio delle informazioni e delle

rispettive esperienze maturate nel campo delle frodi fiscali da cui trarre gli indirizzi per la conseguente attività di repressione.

In tale sede vengono delineate le linee strategiche per il controllo in materia di I.V.A. sugli scambi fra i Paesi membri, in tema essenzialmente di procedure per la gestione degli accordi, di rilevamento e soluzione delle problematiche applicative e di individuazione di possibili miglioramenti dell'assetto della collaborazione e del sistema, nonché in ordine all'adozione di specifiche azioni antifrode.

In sostanza esso è il forum dove si dibattono e si decidono tutte le questioni di carattere normativo, procedurale e tecnico.

3.3 Il Sottocomitato tecnico.

Il Comitato è assistito da un sottocomitato tecnico deputato a trattare gli aspetti tecnici particolari attinenti al funzionamento del sistema VIES (acronimo di Vat Information Excange System) ed a prevenire l'insorgenza di potenziali problemi operativi.

Detto sistema ha sostituito i controlli "diretti", effettuati dagli Stati membri in proprio negli spazi doganali, soppressi dal 1° gennaio 1993, e mira a garantire, tramite controlli a posteriori, che i soggetti rispettino i loro obblighi.

Esso, comunque, non è stato concepito ai fini della lotta contro le frodi, avendo la Commissione proposto lo scambio di informazioni per tali scopi al di fuori del sistema VIES per accelerare lo scambio di dati e non rendere troppo onerosi gli obblighi amministrativi degli operatori interessati.

Il Vies è costituito da tanti Gateway[51] quanti sono i Paesi membri che interfacciano i sistemi informativi dei vari Stati appartenenti all'Unione europea e sono collegati tra loro tramite una Value Added Network[52].

Il sistema è basato sul meccanismo client/server, in virtù del quale dal lato "client" ogni Stato membro deve essere in grado di inviare una richiesta, mentre la possibilità di ricevere un messaggio e di elaborarlo è garantita dal lato "server".

In particolare, con il VIES, alimentato dai dati comunicati periodicamente dagli operatori comunitari tramite la presentazione dei listings che si sostanziano nei modelli Intra di cui al decreto 21 ottobre 1992[53], vengono gestite per via telematica, le richieste di I e II livello, consentendo di ottenere la verifica delle seguenti informazioni:

---

[51] elaboratori Ncr che funzionano sotto sistema operativo Unix.

[52] costituita da una rete di trasmissione dati crittografati.

[53] i dati che confluiscono in tali modelli alimentano il sistema nazionale INTRASTAT, introdotto dal Regolamento Cee 3330/91 del 7 novembre 1991, che raccoglie gli elementi utili per le elaborazioni statistiche sugli scambi di beni tra Stati membri e che sostituisce in sostanza il precedente sistema di rilevazione dati delle bollette doganali.

- la corrispondenza del codice identificativo I.V.A. di un operatore straniero, con i relativi dati anagrafici, data di inizio attività e data di cessazione;
- situazione anagrafica di un contribuente, identificato da un codice I.V.A.;
- elenco delle variazioni anagrafiche effettuate dopo il 1° gennaio 1993 per un codice I.V.A. specificato nella richiesta;
- importo complessivo delle cessioni che i fornitori residenti nello Stato al quale viene inviata la richiesta hanno effettuato nei confronti di un contribuente, identificato da un codice I.V.A., residente nello Stato che ha inoltrato la richiesta;
- elenco dei fornitori residenti nello Stato al quale viene inviata la richiesta ed importi delle cessioni effettuate dai medesimi nei confronti di un contribuente identificato da un codice I.V.A. residente nello Stato richiedente.

Il terzo livello di collaborazione viene attuato qualora le informazioni scambiate per il tramite dello strumento informatico risultino insufficienti ovvero inadeguate rispetto alle esigenze dell'Autorità richiedente, a mente dell'art. 5 del regolamento n. 218/92.

In siffatte ipotesi è possibile inoltrare verso il Paese membro interessato una richiesta di assistenza amministrativa di III livello o *follow up* attraverso una procedura di tipo più tradizionale.

In tal modo è possibile ottenere informazioni più dettagliate, quali ad esempio notizie sugli elementi costitutivi delle fatture relative a transazioni intracomunitarie (numero, data di emissione, importo), nonché sul tipo di merce scambiata, sul mezzo di trasporto utilizzato e sulle modalità di pagamento nonchè gli estremi della banca eventualmente utilizzata per i pagamenti. In proposito il regolamento non prevede elencazioni tassative, che potrebbero costituire, come appare intuitivo, un possibile limite.

L'acquisizione di tali informazioni può richiedere anche un controllo materiale sui documenti e sulle scritture contabili e, pertanto, coinvolge più direttamente ed attivamente le Amministrazioni finanziarie estere interessate.

Le richieste di terzo livello possono essere attivate soltanto dopo aver fatto preventivamente ricorso alle fonti di informazione interna e presuppongono - a loro volta - il rispetto delle condizioni di "reciprocità". In altri termini, per espressa previsione normativa, il follow up presuppone la capacità dello Stato richiedente di fornire, in

caso di necessità, un'assistenza analoga, regola basilare e ricorrente nell'ambito della cooperazione internazionale.

Sotto il profilo procedurale, le richieste di informazioni di terzo livello vengono inoltrate utilizzando un apposito modulo, opportunamente concordato, sul quale deve essere necessariamente indicato il codice identificativo I.V.A. dell'operatore estero e/o nazionale interessato. Anche tale aspetto, basandosi sulla standardizzazione delle procedure, è finalizzato a snellire l'iter previsto ed a velocizzare i tempi.

Tra gli obiettivi da conseguire nel breve periodo c'è la revisione del sistema VIES divenuto carente sotto il profilo strutturale ed inadeguato nell'evoluzione degli scambi comunitari, in previsione anche dell'ampliamento della sua applicazione alle prestazioni di servizio.

L'attuale sistema sarà sostituito con il VIES II caratterizzato da una maggiore flessibilità, potenza e capacità di produrre dati più precisi ed in modo più veloce.

In tal senso occorre un notevole impegno sul piano informatico per rendere i dati facilmente utilizzabili dalle amministrazioni fiscali dei Stati membri e in grado di costituire uno strumento di contrasto alle frodi fiscali.

3.4 Il Sottocomitato antifrode (SCAF)

Il Comitato permanente per la cooperazione amministrativa si avvale anche della collaborazione di un sottocomitato antifrode competente a svolgere un programma inteso a sviluppare determinate tecniche di investigazione, nello spirito della Direttiva n. 77/799 sull'assistenza reciproca ai fini di una più efficace lotta contro le frodi fiscali.

Quest'ultima struttura si serve di una specifica rete informatica denominata SCENT – fiscale[54], creata nell'ambito dell'omonimo progetto pilota lanciato nell'anno 1993 e che si ispira alla rete informatica Scent esistente in materia doganale.

Lo Scent – fiscale consente lo scambio mirato tra le Amministrazioni interessate, di informazioni relative a casi supposti o accertati di frode.

I messaggi trasmessi possono contenere informazioni sui flussi concreti di merci, anche se in materia d'I.V.A. questo tipo di informazioni non è immediatamente utilizzabile, dato che la dichiarazione delle operazioni imponibili è posteriore al momento in cui si genera l'imposta.

Comunque è importante essere a conoscenza di eventi che, per loro natura, fanno supporre operazioni che avrebbero dovuto o dovrebbero figurare nelle dichiarazioni fiscali degli operatori.

[54] System of Customs Enforcement Network

Le informazioni trasmesse possono servire anche alla preparazione di azioni più mirate come i controlli di fatturazione, i cui risultati possono essere utilizzati, ad esempio, nel quadro di un controllo fiscale successivo.

L'unico utente abilitato a tale sistema è il C.L.O., organismo di cui si dirà innanzi.

Il sistema consente all'operatore di mettersi direttamente in contatto con numerosi database, scegliere l'informazione desiderata, eventualmente analizzare e migliorare i risultati e trasmettere tempestivamente l'informazione verso la destinazione prescelta, sia colloquiare con le varie postazioni SCENT dislocate nei Paesi membri allo scopo di segnalare transazione fraudolente in corso.

La trasmissione dei dati è effettuata in tempo reale mediante un sistema di posta elettronica di messaggi e documenti che garantiscono un alto livello di affidabilità e sicurezza poiché sono protetti da codici utente e password che possono essere cambiati solo dall'utente.

Circa l'utilizzo di tale sistema, la Corte dei Conti Europea, con la Relazione speciale 9/98 sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea in materia di I.V.A. sugli scambi intracomunitari, rilevava che seppure la rete SCENT-fiscale era stata presentata come efficace strumento futuro di lotta antifrode, il sistema

praticamente non era stato utilizzato dai Paesi membri, reticenti a scambiarsi informazioni sulle frodi.

3.5 Il C.L.O.

Acronimo di Central Liaison Office ovvero Ufficio centrale di collegamento è stato concepito nel quadro di rafforzamento della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri dell'Ue in ottemperanza ad un preciso e tassativo obbligo comunitario sancito dall'abrogato Regolamento del Consiglio CEE n. 218/92, consistente appunto nell'istituire tale Ufficio in ogni Paese membro con il compito di assicurare le relazioni tra di essi intercorrenti nell'ambito del VIES e dell'attività antifrode.

L'istituzione del C.L.O., operante a livello nazionale, rappresenta senza dubbio il punto focale del contributo che ogni Stato membro offre alla cooperazione amministrativa per quanto attiene lo specifico comparto.

In alcuni Stati membri, il C.L.O, oltre ad essere il responsabile principale dei collegamenti con la Commissione europea e gli altri Paesi membri, è anche l'unica Autorità che "gestisce" il particolare settore.

In Italia il C.L.O. è stato istituito dalla direttiva dell'allora Ministero delle finanze n. 368 del 7 gennaio 1994 presso l'Ufficio centrale per gli studi di diritto comparato e le relazioni internazionali del Segretariato generale[55].

Il C.L.O. assicura il coordinamento tra tutti gli Organi dell'Amministrazione finanziaria incaricati della gestione dell'I.V.A. intracomunitaria e dei relativi controlli, che possono essere interessati all'attività di richiesta e riscontro delle informazioni.

Il C.L.O. italiano, per lo svolgimento delle sue funzioni istituzionali, è composto da un responsabile, istituzionalmente dipendente dall'U.C.R.I., avente una generale competenza di coordinamento e dai rappresentanti designati dal Se.C.I.T. (all'epoca Servizio centrale degli ispettori tributari, oggi, a seguito della recente riforma dell'organismo, Servizio consultivo e ispettivo tributario), dall'Agenzia delle Entrate, dall'Agenzia delle Dogane e dalla Guardia di Finanza.

L'individuazione da parte italiana delle quattro Autorità competenti a livello periferico, ha costituito oggetto di una specifica segnalazione all'Unione europea, che ha provveduto ad informarne tutti gli altri Paesi membri, per garantire la possibilità di fare ricorso a tutte le

[55] il cui acronimo è U.C.R.I.

forme di collaborazione, anche diretta, previste dal regolamento n. 218/92.

Il referente dei C.L.O. presso la Commissione Ue è rappresentato dallo SCAC, che si avvale dello SCAF, a cui il C.L.O. deve presentare periodicamente una relazione sui dati inerenti all'attività svolta.

Nell'ambito delle proprie competenze, il C.L.O. svolge le seguenti funzioni, tutte correlate alle informazioni di I, II e III livello da scambiare, previste dalle norme regolamentari:

- acquisire ed analizzare le richieste degli altri Stati membri;
- assegnare quelle in entrata agli organismi nazionali in relazione alla loro specifica competenza;
- assicurare le risposte entro i termini previsti dalla normativa comunitaria (tre mesi dalla data di ricevimento della richiesta);
- inviare ai corrispondenti C.L.O. degli altri Stati membri le richieste avanzate dagli uffici finanziari e doganali e dai vari reparti della guardia di finanza.

Al C.L.O. compete, comunque, una funzione particolarmente attiva per quanto riguarda le indagini antifrode che si concretizzano con le richieste di "*follow up*" o richiesta di assistenza amministrativa di III livello dal momento che lo scambio dei dati di I e II livello avvengono telematicamente e automaticamente.

La pertinente corrispondenza viene curata dal C.L.O. dello Stato richiedente, che provvede a trasmettere la domanda all'equivalente Ufficio centrale di collegamento dell'altro Paese.

Il nuovo regolamento 1798/2003/Ce del 7 ottobre 2003 prevede inoltre contatti diretti tra i funzionari delle imposte di diversi Stati membri senza operare per il tramite del C.L.O. al fine di cooperare in modo più veloce ed efficace.

I C.L.O. continueranno ad avere la responsabilità della gestione della cooperazione amministrativa, anche se tutte le amministrazioni fiscali hanno ora la facoltà di nominare anche altri dipartimenti di collegamento o dei funzionari competenti che possono scambiarsi direttamente le informazioni. Può trattarsi di servizi regionali (come le unità antifrode) oppure singoli funzionari delle imposte che partecipano a controlli multilaterali ossia di controlli coordinati sulla posizione fiscale di uno o più contribuenti che sono oggetto di comune interesse.

3.6 L'O.L.A.F.

Con l'entrata in vigore del nuovo articolo 280 del Trattato delle Comunità Europee, la Commissione della CE ha istituito con la Decisione 1999/352, assunta in data 28 aprile 1999, un nuovo Ufficio

per la lotta antifrode (O.L.A.F.), quale servizio indipendente della Commissione, sottoposto al controllo di un comitato di vigilanza, a cui è demandato il compito di contrastare l'intera gamma delle frodi comunitarie che vanno dall'evasione fiscale alla corruzione, dalle attività illecite alle infrazioni commesse all'interno delle istituzioni.

Tale ufficio ha sostituito il precedente UCLAF (acronimo di Unitè de Coordination de la Lutte Anti-Fraude), con sede in Bruxelles, istituito nel 1988 dalla Commissione europea a seguito di insistenti richieste formulate dal Parlamento europeo circa l'intensificazione dell'azione di contrasto alle frodi in danno del bilancio comunitario.

L'UCLAF, in stretto coordinamento con le direzioni generali della Commissione interessate alla materia aveva compiti generali di elaborazione, organizzazione e rappresentanza della Comunità nel settore della lotta alle frodi in danno del bilancio comunitario e della protezione giuridica degli interessi finanziari alle autorità europee.

A tal scopo ha istituito la banca dati Irene (Irregolarites, Euquates, Exploitation), che contiene i casi di frode o di irregolarità comunicati dagli Stati membri e che consente lo studio statistico dei casi già accertati.

L'attuale OLAF non avendo corrispondenti uffici di pari livello nei Paesi europei intrattiene i rapporti intracomunitari attraverso uffici

centrali di collegamento creati ad hoc, i quali sopperiscono all'esigenza di coordinare scambi informativi quando l'Autorità richiedente non sappia a quale ufficio locale rivolgersi.

L'organismo, composto da personale altamente qualificato proveniente dalle diverse Amministrazioni dei Paesi membri, è responsabile della politica antifrode in generale e della protezione degli interessi finanziari della Comunità, promuove lo sviluppo delle reti e delle banche dati informative antifrode nonché provvede a raccogliere ed analizzare tutte le informazioni necessarie all'attività investigativa.

Particolare rilievo assumono, infatti, le iniziative intraprese proprio per lo sviluppo delle varie banche dati e delle varie reti informatiche nell'ottica di poter disporre di strumenti che consentano un trattamento globale della lotta alla frode ed un supporto tecnico alle attività di intelligence, all'utilizzo della informazione ed alla conduzione di inchieste.

I Regolamenti Ce 1073/1999 ed Euratom 1074/1999, entrambi datati 25 maggio 1999, conferiscono piena dignità giuridica a livello comunitario al nuovo Ufficio europeo per la lotta alla frode, investendolo del compito fondamentale di svolgere in piena indipendenza le indagini amministrative contro le frodi a tutela, in

definitiva, non solo degli interessi finanziari ma anche degli interessi comunitari in genere.

Per indagine amministrativa si intende l'insieme dei controlli, delle verifiche e delle operazioni che gli agenti dell'OLAF svolgono nell'esercizio delle loro funzioni al fine di accertare irregolarità delle attività sottoposte a controllo.

Tali attività, ovviamente, non incidono sulla competenza degli Stati membri per quanto attiene all'esercizio dell'azione penale.

Le indagini sono avviate con decisione del Direttore dell'OLAF, che è anche il direttore esecutivo, di propria iniziativa o su richiesta di uno Stato membro interessato, nel caso di indagini esterne, o su richiesta dell'istituzione, dell'organo o dell'organismo in cui dovranno svolgersi, nel caso di indagini interne.

Le indagini amministrative interne riguardano non solo la Commissione ma anche le istituzioni, gli organi e gli organismi istituiti dai trattati e sono volte a:

- lottare contro la frode, la corruzione e altre attività illecite comunque lesive degli interessi finanziari comunitari;
- ricercare a tal fine i fatti gravi connessi all'esercizio di attività professionali, che possono costituire un inadempimento, perseguibile in sede disciplinare o penale, agli obblighi dei

funzionari ed agenti delle Comunità nonché dei membri delle istituzioni e degli organi, dei dirigenti degli organismi o del personale delle istituzioni, degli organi e degli organismi cui non si applica lo Statuto.

Le indagini vengono eseguite presso le istituzioni, gli organi e gli organismi, mediante controlli e verifiche sul posto, di iniziativa o su richiesta e presso Paesi terzi secondo gli accordi di cooperazione vigente. Tutte le informazioni raccolte nel corso delle indagini interne su fatti penalmente perseguibili devono essere inviate all'Autorità giudiziaria dello Stato membro interessato.

Le indagini esterne si svolgono negli Stati membri e presso i Paesi terzi e mirano all'intensificazione della lotta contro la frode, la corruzione e qualsiasi altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari della Comunità, nonché contro le frodi inerenti a qualsiasi fatto o atto compiuto in violazione di disposizioni comunitarie.

Al termine di ogni indagine, l'ufficio redige una relazione contenente l'attività illecita constatata, il danno finanziario che ha cagionato, le conclusioni a cui hanno portato le indagini e le raccomandazioni del direttore dell'Ufficio sui provvedimenti da prendere.

Inoltre, l'OLAF periodicamente riferisce alle istituzioni comunitarie (Parlamento, Consiglio, Commissione) sull'attività svolta.

L'OLAF, nell'esercizio delle sue funzioni, si avvale della collaborazione delle autorità competenti degli stati membri.

In particolare in Italia tale collaborazione è fornita dalla Guardia di Finanza, organo apprezzato per essere un riferimento essenziale per la strategia antifrode dell'OLAF in quanto caratterizzato da autonomia operativa, professionalità specifica e poteri legali, elementi essenziali per un servizio investigativo.

L'OLAF a livello comunitario è l'organismo che dovrebbe essere deputato in maniera ampia e autonoma al contrasto della frode fiscale genericamente intesa, invece, per statuto, ha una competenza limitata in relazione alle frodi comunitarie e sulla base delle segnalazioni degli Stati membri interviene, anche in modo autonomo, ma non indipendente, soltanto quando una "frode" (e non una "irregolarità") è stata segnalata dalle autorità di uno Stato membro.

Il problema è che gli Stati membri sono tenuti a segnalare tutti i casi di irregolarità, includendovi anche le frodi, sospette o già accertate; tuttavia anche dopo l'intervento dell'OLAF rimane alla competenza delle autorità giudiziarie locali stabilire se i fatti rilevati costituiscono un'irregolarità o una frode.

3.7 I programmi di cooperazione amministrativa.

Nel quadro della cooperazione amministrativa si inserisce il programma “Matthaeus-Tax”, il cui obiettivo fondamentale è quello di assicurare all’interno dell’Unione Europea una migliore, reciproca conoscenza dell’organizzazione, dei metodi e delle procedure applicate negli Stati membri nel campo della fiscalità indiretta ai fini di una maggiore armonizzazione del settore.

Il metodo della cooperazione amministrativa, attuata mediante lo scambio di funzionari tra le Amministrazioni degli Stati membri, costituisce il mezzo ideale per assicurare una fiducia reciproca tra i partner comunitari.

Già nel 1989 la Commissione ha iniziato un’azione pilota di scambi di funzionari tra le Amministrazioni doganali sfociata, con Decisione del Consiglio 91/341 del 20 giugno 1991, nel programma d’azione denominato “Matthaeus”.

Un ruolo determinante nell'ambito del sistema di cooperazione amministrativa è svolto dal programma Matthaeus-Tax per la formazione professionale dei funzionali incaricati della fiscalità indiretta.

Per quanto concerne la fiscalità indiretta, l'azione pilota di scambio di funzionari è stata provvisoriamente denominata nel 1991 "Interfisc".

Gli obiettivi del programma d'azione sono:

- preparare i funzionari delle Amministrazioni degli Stati membri incaricati della fiscalità indiretta alle applicazioni derivanti dalla realizzazione del Mercato Interno;
- permettere ai funzionari nazionali di conoscere meglio le procedure amministrative degli Stati membri;
- accrescere la consapevolezza dei funzionari sulla nuova dimensione comunitaria del loro lavoro;
- facilitare la collaborazione tra i funzionati di Amministrazioni diverse sulla maniera migliore di realizzare una legislazione veramente comunitaria.

Il programma Matthaeus-Tax si rivolge all'insieme di funzionari incaricati della fiscalità indiretta nelle Amministrazioni fiscali degli Stati membri e comporta oltre allo scambio di funzionari, anche seminari, programmi comuni di formazione e corsi di lingue.

I seminari che si sono svolti hanno riguardato in generale l'attività antifrode nel settore della fiscalità indiretta, con particolare attenzione a quanto concerne le metodologie di gestione e di controllo dell'I.V.A.

intracomunitaria e le problematiche connesse al passaggio al regime definitivo I.V.A..

Al fine di migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione indiretta nel mercato interno, nell'aprile 1997 la Commissione ha proposto al Parlamento europeo e al Consiglio il programma d'azione "Fiscalis" inteso a raggiungere tre obiettivi:

- l'acquisizione di un elevato livello di conoscenza del diritto comunitario da parte dei funzionari incaricati della fiscalità indiretta;
- una cooperazione efficace tra gli Stati membri e con la Commissione;
- un miglioramento continuo delle procedure amministrative.

Tale programma, annunciato come la prima fase del nuovo sistema comune dell'I.V.A. rappresenta essenzialmente una proroga dell'ex programma "Mattheus Tax".

Il programma adottato per il periodo 1998-2002 è costituito da tre elementi consistenti in:

- scambi di funzionari fra amministrazioni nazionali;
- controlli multilaterali;
- seminari cui partecipano funzionari delle amministrazioni nazionali, della Commissione e dell'ULAF.

A tal proposito di particolare interesse è stato il seminario tenutosi l'11 e il 12 ottobre 2001 in Portogallo (Espino-Oporto) concernente la "lotta alle frodi I.V.A., il ruolo e l'instaurazione di unità antifrode e d'intelligenze" ed i due precedenti tenutisi nel 1999 a L'Aia (Paesi Bassi) e a Dublino (Irlanda) che si sono occupati specificatamente della frode carosello mettendo in evidenza la necessità di raccogliere le esperienze ai fini della prevenzione e dell'individuazione della frode ed auspicando la creazione di unità speciali antifrode organizzate a livello centrale con poteri nazionali e contatti internazionali.

Uno degli obiettivi del programma consiste nel realizzare una cooperazione ampia ed efficiente fra Stati membri e Commissione.

L'efficacia delle azioni organizzate nel quadro del programma Fiscalis ha portato, secondo la Commissione, ad una maggiore consapevolezza delle frodi carosello negli Stati membri che potrebbe essere accresciuta adottando azioni di follow-up coordinate a livello comunitario dalla Commissione, ad esempio sotto forma di controlli multilaterali più frequenti.

Allo scopo di migliorare ed incrementare la cooperazione tra amministrazioni e funzionari delle imposte, il Consiglio ed il Parlamento europeo hanno adottato il programma Fiscalis 2003-2007.

Questo programma fornisce finanziamenti per l'organizzazione di seminari per funzionari delle imposte, di scambi e visite di studio in altri paesi partecipanti, di controlli multilaterali e di gruppi di progetto in cui i funzionari di diversi paesi possono lavorare insieme su temi specifici.

Il programma prevede anche stanziamenti per i sistemi informatici nel settore delle imposte (soprattutto per il VIES).

Il programma Fiscalis 2007, continuazione del precedente programma Fiscalis è fortemente incentrato sulla preparazione dell'allargamento dell'Unione Europea.

Infatti, uno dei suoi principali obiettivi è quello di fare sì che i paesi che sono appena entrati nell'Unione possano adottare al più presto il medesimo livello di cooperazione e raggiungere lo stesso grado di efficienza nei controlli degli attuali Stati membri.

Al fine di poter vincere questa sfida, la Commissione ha previsto nell'ambito del programma Fiscalis 2003-2007, una serie di azioni specifiche per tali paesi consistenti nell'organizzazione di alcuni seminari di formazione intensiva in settori quali l'analisi dei rischi, le verifiche informatiche e la frode carosello.

Con tale programma saranno intensificati ed incoraggiati i controlli multilaterali che implicano la collaborazione di almeno tre

amministrazioni nazionali chiamate ad integrare e coordinare, nel quadro giuridico della cooperazione previsto dalla Comunità, i controlli multilaterali dei contribuenti aventi obbligazioni fiscali negli Stati membri interessati.

Infatti, in virtù di un finanziamento più rapido e a regole di organizzazione flessibili si potrà far ricorso con maggiore frequenza a tali controlli in passato non adoperati in considerazione della mobilitazione di ingenti risorse finanziarie e umane che richiede.

Per conoscersi sempre meglio e per operare in un fattivo e costante clima di collaborazione saranno sempre più incoraggiate le azioni di formazione del personale, con la realizzazione di seminari plurinazionali, che costituiscono un efficace mezzo di esame delle questioni di interesse comune e di studio delle azioni più favorevoli.

Proprio in tale ottica i seminari plurinazionali sono già stati aperti ai funzionari dei Paesi candidati e continueranno ad esserlo nell'avvenire.

Un secondo mezzo di formazione è quello degli scambi di funzionari. Tali scambi perseguono obiettivi pratici e professionali mirati. Essi sono basati su precise attività e formano oggetto di una scrupolosa preparazione.

Inoltre, “Fiscalis 2007” propone delle formazioni linguistiche, poiché ci si è resi conto del fatto che un livello di competenze linguistiche insufficiente riduce le *chances* di successo della cooperazione tra le amministrazioni.

3.8 Disposizioni antielusive della Finanziaria 2005.

Nella Finanziaria 2005, introdotta con la Legge 30 dicembre 2004, n. 311, è possibile rilevare la presenza di una serie di disposizioni tese al potenziamento dell’azione accertatrice dell’amministrazione finanziaria ed al recupero di base imponibile sottratta ad imposizione in modo elusivo e/o evasivo da parte dei contribuenti, siano esse persone fisiche e/o giuridiche.

Al di là delle novità in materia di studi di settore, pianificazione fiscale concordata, estensione delle indagini bancarie, la Legge Finanziaria 2005 ha introdotto disposizioni di notevole spessore anche nel comparto Iva.

In particolare, abbandonato l’obbligo di presentare l’elenco clienti e fornitori contenuto nella prima versione della Finanziaria 2005, tra gli oltre 500 commi dell’art. 1 della L. n. 311/2004 è possibile rinvenire, da un lato, disposizioni agevolative e semplificative nonché proroghe di regimi speciali in alcuni settori commerciali e, dall’altro lato,

l'adozione di misure fiscali tese ad introdurre norme a carattere antielusivo finalizzate a contrastare le sempre più frequenti frodi dell'Iva.

Nell'ambito della seconda categoria di interventi legislativi, sicuramente più pertinenti al discorso legato alla riduzione delle fenomenologie fraudolente, la Finanziaria ha previsto diverse incombenze per il contribuente, che di fatto finiscono per ridurre l'onere probatorio a carico della stessa Amministrazione, semplificando conseguentemente procedure e controlli.

Nel merito, il legislatore è intervenuto nei seguenti ambiti[56]:

- *nuove procedure nell'immatricolazione di autoveicoli, motoveicoli o rimorchi acquistati nuovi presso altri Stati membri della Comunità*.

  I commi 381-383 dell'art. 1 hanno previsto che per ottenere l'immatricolazione di mezzi di trasporto nuovi, provenienti da altri Paesi comunitari, il soggetto Iva[57] che ha effettuato l'acquisto intracomunitario deve trasmettere al Dipartimento dei trasporti terrestri, entro il termine di quindici giorni e, comunque, prima

[56] Relativamente "all'*invio telematico all'Agenzia delle Entrate da parte dei fornitori, entro il giorno 16 del mese successivo, dei dati contenuti nelle lettere d'intento ricevute dagli esportatori abituali*", l'argomento è stato già trattato nel capitolo 1.3.

[57] La normativa non viene infatti applicata ai soggetti non operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni. Tali soggetti continueranno a produrre, ai fini dell'immatricolazione, copia dell'attestato di pagamento modello F-24 o dichiarazione sostitutiva di certificazione dell'avvenuto versamento dell'imposta.

dell'immatricolazione, il numero identificativo del fornitore comunitario ed il numero del telaio dell'autoveicolo, motoveicolo o rimorchio.

In caso di successivi passaggi interni del mezzo, anteriormente all'immatricolazione, il suddetto numero identificativo è sostituito dal codice fiscale del fornitore.

La comunicazione è, altresì, effettuata anche in caso di cessione intracomunitaria o di esportazione dei medesimi veicoli.

Secondo la relazione illustrativa alla Finanziaria, la disposizione in esame consente "*di realizzare una tracciatura degli autoveicoli, dei motoveicoli e dei rimorchi, di provenienza intracomunitaria, nuovi o considerati tali dalla normativa fiscale ... contribuendo a contrastare il fenomeno delle frodi Iva nel settore del commercio degli autoveicoli, con controlli tempestivi da parte degli organi preposti*".

Ove i soggetti d'imposta omettano di trasmettere queste informazioni al Dipartimento dei trasporti terrestri, gli uffici preposti non possono procedere all'immatricolazione del veicolo che proviene da altro Paese dell'Unione europea.

I contenuti e le modalità di trasmissione delle predette comunicazioni, sono stati stabiliti con Decreto 08 giugno 2005 del

Capo del Dipartimento dei trasporti terrestri del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate[58]. L'art. 2 sancisce che la comunicazione contiene:

- codice fiscale e la denominazione del cessionario residente tenuto alla comunicazione;
- numero identificativo intracomunitario e la denominazione del fornitore, ovvero i dati anagrafici del fornitore qualora quest'ultimo non sia in possesso di numero identificativo intracomunitario;
- il numero di telaio del veicolo;
- data dell'acquisto (o della cessione).

- *responsabilità solidale dell'acquirente in caso di omesso versamento dell'imposta da parte del venditore.*

  Si tratta di una previsione del tutto inedita per il nostro ordinamento, istituita dal comma 386 della Finanziaria 2005, con l'introduzione, nell'ambito del Titolo IV del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "*Solidarietà nel pagamento dell'imposta*", del nuovo articolo 60-*bis*.

[58]L'Agenzia delle Entrate dovrà, peraltro, agire in modo coordinato con gli altri organi preposti al controllo ai fini Iva.

In pratica, viene normativizzata la possibilità che l'acquirente[59] sia chiamato a rispondere solidalmente con il venditore dell'omesso versamento da parte di quest'ultimo dell'imposta relativa ad una cessione[60] effettuata a prezzi inferiori al valore normale.

Il principio introdotto è in sintonia con l'art. 21 della Direttiva CEE n. 388/1977 (la VI Direttiva Iva), che stabilisce che gli Stati membri possono individuare una persona diversa dal debitore dell'imposta come responsabile in solido del versamento della stessa.

A tal proposito la relazione illustrativa alla Finanziaria specifica che "*la norma che si propone è consigliata, per il suo forte connotato di deterrenza, dalla Commissione europea ... ed è già in vigore in altri Paesi europei, tra cui il Regno Unito, con applicazione su due settori particolari, il commercio di telefoni cellulari e di personal computer ed accessori*".

È una norma che in qualche modo assomiglia al correttivo dei prezzi di trasferimento già presente per le imposte sui redditi.

La sostanziale differenza è rappresentata dal fatto che il correttivo avviene in maniera mediata coinvolgendo il cessionario per quanto

[59] I soggetti coinvolti nella cessione devono essere entrambi soggetti Iva; la responsabilità solidale, quindi, non scatta quando il cessionario è un consumatore finale.

[60] Il principio di responsabilità solidale non viene pertanto applicato alle prestazioni di servizi

riguarda il mancato pagamento dell'imposta relativa ad alcuni beni ricadenti in fenomeni della specie.

È da precisare che non si tratta di una previsione generalizzata in quanto i beni per i quali opera la disposizione, sono stati individuati con il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 22 dicembre 2005, su proposta degli organi competenti al controllo e sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode:

- autoveicoli, motoveicoli e rimorchi;
- prodotti di telefonia e loro accessori;
- personal computer, componenti ed accessori;
- animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

È evidente che si tratti di merci in relazione alle quali il documento programmatico sui controlli emanato dall'agenzia delle Entrate sottolinea l'esigenza di adottare il miglior coordinamento e collaborazione internazionale, utilizzando lo scambio di informazioni con le amministrazioni degli altri Paesi deputate ai controlli, considerata la particolare esposizione di queste categorie di prodotti al tentativo di sottrazione dell'imposta, anche attraverso i ben noti meccanismi di interposizione fittizia.

Quindi, il riscontro del mancato versamento dell'Iva, congiuntamente alla circostanza che la cessione è avvenuta ad un prezzo inferiore a quello normale, consente all'Amministrazione finanziaria di presumere che anche il compratore fosse a conoscenza della frode sottostante alla cessione e gli verrà richiesto l'adempimento dell'obbligo tributario.

Continuando, però, nell'esame del nuovo art. 60- *bis* si evidenzia che tale presunzione di legge può essere disapplicata attraverso il ricorso al meccanismo dell'inversione dell'onere della prova, sistema probatorio infrequente nel nostro ordinamento tributario atteso che normalmente tale onere incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Il comma 3 dell'art. 60-*bis* sopra citato prevede che l'obbligato solidale può documentalmente provare la propria buona fede, dimostrando che "*il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta*".

D'altronde non si poteva ignorare che, nella realtà commerciale, fenomeni come quelli delle vendite a prezzi ridotti o addirittura a basso costo, con mancato versamento dell'Iva riscossa dal cedente

e detratta dal cessionario, non postulano necessariamente complicità o comunque consapevolezza di quest'ultimo.

Peraltro, nell'esaminare nel merito le singole ipotesi di prova contraria, è giusto rilevare come l'utilizzo del concetto di "prova documentale" sia quantomai eccessivo tenuto conto che, mentre nella prima circostanza esimente, è logico sostenere che il contribuente debba in qualche modo fornire una prova cartacea per dimostrare che il prezzo inferiore è stato determinato in ragione di eventi oggettivi (ad esempio quali la crisi locale del settore, rimanenze invendute, l'acquisto di una notevole quantità di merce, eccetera), nella seconda esimente si trova costretto a corredare la sua prova contraria con elementi di per sé già rilevabili d'ufficio.

Infatti, la previsione che "*un prezzo inferiore è determinato sulla base di specifiche disposizioni normative*" può essere accertata direttamente dall'Amministrazione finanziaria, senza l'avvio di un controllo ispettivo presso il contribuente.[61]

Inoltre, proseguendo nell'esame dell'inversione dell'onere della prova da parte del contribuente, particolarmente difficile da interpretare è la prova richiesta all'operatore economico nel

[61] L'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) disciplina al comma 4 che "*al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente*".

dimostrare che non sussiste alcuna connessione tra il livello del prezzo del bene ceduto ed il mancato pagamento dell'imposta.

Occorrerà in pratica sostenere che il prezzo inferiore ottenuto nella transazione commerciale non è legato al successivo evento del mancato incasso dell'Iva da parte dell'Erario.

Sicuramente è un'ipotesi che impone al contribuente - solidalmente obbligato - di fornire una prova di per sé impossibile, in quanto vuol dire entrare in valutazioni soggettive ed oggettive che attengono alla sfera discrezionale dell'imprenditore cedente.

Da ciò ne consegue che l'Amministrazione finanziaria avrà maggiori elementi per confutare simili prove contrarie e l'opportunità di applicare una norma antielusiva che permetta di limitare accordi tra cedente e cessionario finalizzati ad ottenere illegalmente notevoli vantaggi economici.

In definitiva, il rimedio prefigurato, peraltro perfettamente compatibile con la normativa comunitaria, è sicuramente rilevante in un'ottica di libera concorrenza e rispetto delle regole di mercato ma severo e rigido nel prevedere normativamente ipotesi di prova contraria oggettivamente troppo esposte ad interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali.

In chiusura, si sottolinea che, allorquando dovessero ravvisarsi gli estremi della responsabilità solidale (oggettiva), il cessionario non dovrebbe comunque rispondere della sanzione dell'omesso versamento, a meno che non sussiste l'elemento soggettivo della colpevolezza.

CONCLUSIONI

Dall'esame delle possibili frodi perpetrabili in ambito comunitario e dalla descrizione della "*frode carosello*", fenomeno fraudolento più comunemente utilizzato per il raggiungimento di elevate forme di evasione dell'Iva comunitaria, appare evidente la necessità che determinate fattispecie evasive vadano contrastate prima che il danno erariale venga portato a compimento e, quindi, attraverso interventi legislativi mirati che possano fornire all'Amministrazione finanziaria mezzi adeguati per avere una visione conoscitiva e prodromica di situazioni potenzialmente erosive dell'imponibile.

Il Regolamento n. 1798/2003/CE, in vigore dal 2004, sull'assistenza amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto e la Legge Finanziaria 2005, attraverso mirati interventi nel comparto Iva, hanno cercato di dare un nuovo impulso al normale funzionamento del mercato economico, con l'obiettivo di minimizzare le distorsioni di concorrenza create attraverso sistemi fraudolenti, inaccettabili per gli operatori commerciali operanti in buona fede.

Dal punto di vista italiano, può essere proficuo continuare a guardare con attenzione alle esperienze recenti di altri Stati membri che, grazie all'introduzione di precise strategie nazionali di lotta contro il

fenomeno degli operatori inadempienti, sono riusciti ad ottenere una diminuzione progressiva delle perdite da introiti Iva.

È necessario migliorare, pertanto, non solo a livello teorico, sia la cooperazione amministrativa sia i metodi di controllo, sfruttando le esperienze degli altri Stati, ed utilizzando metodi di analisi di rischio.

Infatti, anche se misure considerate particolarmente efficaci in un certo Stato membro non sono automaticamente trasferibili in un altro, a causa delle differenze, anche di mentalità, esistenti tra le strutture amministrative e le normative nazionali, senza dubbio possono rappresentare una base di partenza da cui analizzare il fenomeno.

Certamente non può essere praticabile la strada seguita dall'Amministrazione finanziaria britannica laddove viene negato al soggetto economico reale, destinatario di merce proveniente da una società "*cartiera*", il diritto alla detrazione dell'Iva partendo dal presupposto che gli acquisti, effettuati nell'ambito di più operazioni commerciali costituenti frodi "carosello", sarebbero privi di giustificazione economica in quanto non facenti parte di alcuna attività economica (caso analizzato alla nota nr. 33).

Per il momento, in attesa di delucidazioni su molti aspetti oscuri relativi alle disposizioni introdotte, si verificherà sul campo se tali

rimedi potranno perlomeno frenare siffatte fenomenologie fraudolente.

Questa è l'intenzione anche dell'Agenzia delle Entrate che, nel "Piano di attività per l'anno 2006", ha previsto "un proficuo aumento dei controlli sostanziali" attraverso l'esecuzione di verifiche definite "ultra - mirate": l'obiettivo è quello di raggiungere un indice di positività dei controlli pari all'85 per cento.

L'inasprimento degli obblighi a carico dei fornitori di beni e servizi agli esportatori abituali dovrebbe teoricamente produrre effetti preventivi contro le frodi all'Iva, anche se la loro applicazione pratica lascia seri dubbi sulla piena efficacia di tali rimedi legislativi, soprattutto se si considera che le novità introdotte finiscono per attribuire al fornitore un "rischio aggiuntivo" alla sua attività d'impresa, non dipendente, in linea generale, da un suo comportamento.

Da tale constatazione scaturiscono nuove riflessioni sui cambiamenti sostanziali da apportare al sistema Iva vigente che dovrebbero mirare all'introduzione, in brevi tempi, del "*regime definitivo*" (con tassazione nel Paese di origine), in modo da assicurare lo stesso trattamento per le operazioni nazionali e per quelle intracomunitarie.

Infatti, se è pur vero che il nuovo quadro normativo ha tentato di colmare le carenze che hanno consentito finora di sfruttare il ricorso a sistemi fraudolenti, tipo le cosiddette "frodi carosello", è il "*regime transitorio*" che si presta facilmente alla perpetrazione, in forme più o meno complesse, di tali frodi.

BIBLIOGRAFIA

Antonacchio F., **Monfreda N.**, *La società "filtro" nelle frodi all'Iva*, in "Il fisco" anno 2005;
Capolupo S., Pollari N., *Prontuario Fiscale – Volume 2° - Iva e imposte indirette*, Buffetti Editore, 2006;
Cerioni F., Forte E, Palacchino T., *Il diritto tributario comunitario*, Il Sole 24 Ore, 2004;
Cintolesi E., Mazzocca G., Petrangeli O., *Guida all'Iva intracomunitaria*, Buffetti Editore, 2002;
D'Agostino D., *Cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione europea nella lotta alle frodi in materia di imposizione indiretta* in "Il fisco" anno 2000;
Ditolve N., *Frodi Iva e norme di contrasto*, in "Il fisco" anno 2005;
Falciai G., *Le frodi fiscali nell'Europa Comunitaria*, in "Il fisco" anno 2002;
Forte N., *Regime transitorio per gli scambi intracomunitari* in "Il fisco" anno 1993;
Mogorovich S., *Iva intracomunitaria*, Maggioli Editore, 2004;
Parisi P., Plancher M., Zamatteo G., *Iva negli scambi intracomunitari*, Esperta, 2004;
Pollari N., *Lezioni di diritto tributario internazionale*, Laurus Robuffo, 2005;
Portale R., *Imposta sul valore aggiunto – Iva Comunitaria*, Il Sole 24 Ore, 2006;
Tagliaferro F., **Tagliaferro L.**, *La frode carosello –una tipologia di reato fiscale*, in "Il fisco" anno 2004;
Tagliaferro F., **Tagliaferro L.**, *Le nuove disposizioni Comunitarie per la lotta alle frodi Iva*, in "Il fisco" anno 2005;
Veneruso A., *Art. 36 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269. Acquisti e importazioni in sospensione di I.V.A.. Nuovi adempimenti*, in "La Settimana fiscale" n. 41 del 6 novembre 2003.