UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PESCARA
- FACOLTÀ DI ECONOMIA E MANAGEMENT -

TESI DI LAUREA IN
DIRITTO TRIBUTARIO COMPARATO

FRODI ALL'IVA
EVASIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE IMPORTAZIONI DALLA SVIZZERA

Relatore
Chiar.mo PROF.
Carlo GERONIMO CARDIA

Laureando
Fabio ANTONACCHIO
MATR:

ANNO ACCADEMICO 2005/2006

A Daniela

INDICE

PREMESSA **V**

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE NORMATIVA DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. L'IVA ED IL BILANCIO COMUNITARIO

LE RISORSE PROPRIE DELLA COMUNITÀ EUROPEA

2. LA DISCIPLINA IVA NELLA LEGISLAZIONE COMUNITARIA

2.1. LE PRIME DIRETTIVE IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

2.2. L'ATTO UNICO EUROPEO E L'OBIETTIVO DEL MERCATO INTERNO

2.3. LE PROPOSTE OPERATIVE DELLA COMMISSIONE

2.3.1 IL "PIANO COCKFIELD"

2.3.2 IL "DOCUMENTO SCRIVENER"

2.4. LE DECISIONI DEL CONSIGLIO ECOFIN

2.5. LE DIRETTIVE SUL REGIME DELL'IVA INTRACOMUNITARIA

3. IL RECEPIMENTO DELLE DIRETTIVE CEE IN ITALIA

3.1. I PRINCIPI INTRODOTTI NELLA NORMATIVA IVA NAZIONALE

4. I REQUISITI PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

4.1. REQUISITO OGGETTIVO

4.2. REQUISITO SOGGETTIVO

4.3. TERRITORIALITÀ DELL'IMPOSTA

CAPITOLO II

L'IVA NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO

1.INTRODUZIONE

2. LA DISCIPLINA DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

2.1. GLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI

2.2. LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

2.3. LE PRESTAZIONI DI SERVIZI

2.4. LE OPERAZIONI TRIANGOLARI

2.4.1. TRIANGOLAZIONE NAZIONALE

2.4.2. TRIANGOLAZIONE COMUNITARIA

2.4.3. TRIANGOLAZIONE CON INTERVENTO DI SOGGETTO RESIDENTE AL DI FUORI DEL TERRITORIO COMUNITARIO

2.5. REGIMI SPECIALI

2.5.1 MEZZI DI TRASPORTO NUOVI

2.5.2 VENDITE A DISTANZA

2.5.3 ENTI NON COMMERCIALI

2.5.4 PRODUTTORI AGRICOLI

3. LE IMPORTAZIONI

3.1. IMPORTAZIONI NON SOGGETTE AD IVA

3.2. SOGGETTO PASSIVO, OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

.

CAPITOLO III

LE FRODI ALL'IVA

1. L'EVASIONE IVA IN ITALIA DOPO L'INTRODUZIONE DELLA DISCIPLINA SULLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

2. I SETTORI A RISCHIO

2.1. COMMERCIO DI PRODOTTI TECNOLOGICI

2.2. COMMERCIO DI AUTOVETTURE

2.3. COMMERCIO DI CARNI BOVINE

2.4. COMMERCIO DI METALLI PREZIOSI

3. LE TIPOLOGIE DI FRODI ALL'IVA INTRACOMUNITARIA

4. I CAROSELLI FISCALI FRAUDOLENTI

4.1. DEFINIZIONE DI "CAROSELLO FISCALE FRAUDOLENTO"

4.2. LA FATTURAZIONE PER OPERAZIONI INESISTENTI A SUPPORTO DELLE "FRODI CAROSELLO"

4.3. CARATTERI TIPICI DELLE FRODI CAROSELLO

4.4. SOGGETTI COINVOLTI NELLA FRODE CAROSELLO

4.4.1. SOCIETÀ "CARTIERA"

4.4.2. SOCIETÀ FILTRO

4.4.3. INTERMEDIARIO

4.4.4. IL FORNITORE ESTERO CHE OPERA COME "CONDUIT COMPANY"

4.4.5. DIFFICOLTÀ PROBATORIE E DI RICOSTRUZIONE DELLE FRODI CAROSELLO ALL'IVA

5. EVOLUZIONE DEL MECCANISMO FRAUDOLENTO E VARIANTI DELLA FRODE ALL'IVA

5.1. COINVOLGIMENTO DI UN ELEVATO NUMERO DI IMPRESE RESIDENTI IN DIVERSI PAESI COMUNITARI

5.2. INTERPOSIZIONE DI "*MISSING TRADER*" ESTERI COME GARANZIA DI ANONIMATO

5.2.1. LA COSTITUZIONE DI SOCIETÀ FITTIZIE CON FUNZIONI DI

"CARTIERA"

5.2.3. CENNI SULL'IDENTIFICAZIONE FISCALE AI FINI IVA IN ITALIA: IL CASO DELLE SOCIETÀ FITTIZIE

5.2.4. L'INTERPOSIZIONE DELLA SOCIETÀ "CARTIERA" RESIDENTE ALL'ESTERO NELLE FRODI ALL'IVA

5.2.5. CRITICITÀ EMERSE IN AMBITO PENALE RELATIVAMENTE ALLA CONDOTTA DEI RESPONSABILI OCCULTI DELLA "CARTIERA" : IL REATO DI EMISSIONE DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

5.2.6. (SEGUE) L'INTERPOSIZIONE CON FINI DIVERSI DALL'EVASIONE DELLE IMPOSTE

5.2.7. (SEGUE): LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

5.2.8. INTERPOSIZIONE DI CARTIERE ESTERE: POSSIBILI SOLUZIONI

CAPITOLO IV

FRODI ALL'IVA NELLE IMPORTAZIONI DALLA SVIZZERA

1. INTRODUZIONE

2. PRECEDENTI GIURISPRUDENZIALI

2.1. LA CONFIGURABILITÀ DEL REATO DI EVASIONE DELL'IVA ALL'IMPORTAZIONE NEGLI SCAMBI COMMERCIALI CON LA CONFEDERAZIONE ELVETICA

2.2. L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

3. IMPORTAZIONI DALLA SVIZZERA E DOPPIA IMPOSIZIONE

3.1. CENNI SULLA DISCIPLINA IVA NELLA CONFEDERAZIONE ELVETICA

4. ALCUNE RIFLESSIONI SULL'ORIENTAMENTO ESPRESSO DALLA CORTE DI CASSAZIONE

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA

ALLEGATO: ANTONACCHIO F., FRODI ALL'IVA NELLE IMPORTAZIONI DALLA SVIZZERA. ALCUNE RIFLESSIONI SULL'ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ, IN "IL FISCO" NR. /2006, PAGG. E SEGUENTI

PREMESSA

Questa tesi ha come scopo principale l'analisi di un fenomeno che, oramai già da diversi anni, è divenuto oggetto di particolare attenzione da parte dell'Amministrazione Finanziaria Italiana: le frodi nel settore dell'imposta sul valore aggiunto.

La diffusione di tali fenomeni criminali ha generato un'evidente alterazione del regime di leale concorrenza, arrecando notevoli danni all'Erario dei diversi Paesi appartenenti all'Unione europea. L'evasione d'imposta ha oramai assunto dimensioni imponenti, specie in alcuni settori merceologici caratterizzati da una particolare sensibilità alla variabile dei prezzi.

L'incidenza di tali condotte può essere facilmente giustificata se si considera che i meccanismi fraudolenti che verranno descritti rendono possibile l'appropriazione degli importi corrispondenti all'IVA, con il conseguente facile arricchimento delle organizzazioni criminali, e consente di abbassare fraudolentemente il costo delle merci, al fine di poterle cedere ai clienti finali ad un prezzo più competitivo.

Come è facile intuire, quindi, in mercati in cui la variabile del prezzo incide notevolmente sui volumi di affari che le imprese riescono a sviluppare, la perpetrazione di simili frodi consente di aumentare notevolmente le quantità di merci vendute e, quindi, di generare un crescente profitto, totalmente scollegato da qualsiasi logica concorrenziale ed unicamente riconducibile alla consumazione della complessa condotta criminosa realizzata dagli organizzatori della frode.

Come se non bastasse, il progressivo affinamento di codesti fenomeni, con la creazione di strutture complesse in cui la merce compie vari passaggi prima di essere immessa effettivamente sul mercato, rende, da una parte, molto più complesso il rinvenimento della frode e, dall'altra, una volta scoperta, ostacola notevolmente l'attività di accertamento delle autorità inquirenti, con il conseguente affidamento sull'impunità che insorge nei colpevoli.

Sono queste le considerazioni che inducono ad analizzare tali condotte criminose, solitamente realizzate mediante fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti.

Dopo alcuni cenni sulla normativa generale dell'imposta sul valore aggiunto, che ha subito profonde influenze da parte della disciplina comunitaria che ha introdotto importanti novità in ambito Iva, saranno passate in rassegna le disposizioni che disciplinano gli scambi intracomunitari e le importazioni da Paesi non appartenenti alla Comunità europea.

Successivamente, saranno analizzati i più comuni meccanismi di frode, individuando i settori in cui l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto ha assunto dimensioni preoccupanti.

Particolare attenzione verrà dedicata all'analisi dei cosiddetti "caroselli fiscali fraudolenti", che vengono realizzati coinvolgendo diversi soggetti – residenti in differenti Paesi – al fine di sfruttare fraudolentemente il meccanismo d'imposta previsto per le operazioni intracomunitarie e per rendere molto più complessa la ricostruzione della frode da parte delle Autorità di controllo.

Pertanto, dopo una breve introduzione sui caroselli Iva, verrà esaminato il ruolo ricoperto all'interno della frode dalle singole società che entrano a far parte della complesso "circolo" truffaldino.

Tale analisi sarà finalizzata a comprendere le modalità della condotta criminosa e le motivazioni che spingono a ritenere che la medesima venga posta in essere mediante fatture per operazioni inesistenti.

Una volta delineato il meccanismo tipico delle "frodi carosello", verranno analizzate alcune forme evolute di frodi Iva, realizzate mediante l'interposizione di soggetti residenti in diversi Stati o con l'interposizione di società "cartiere" domiciliate in Paesi membri in cui è ancora garantito l'anonimato o l'emissione di azioni al portatore, che richiedono l'identificazione ai fini Iva in Italia e vengono successivamente utilizzate nel nostro Paese come collettore di pericolosi fenomeni evasivi, che risultano particolarmente difficili da ricostruire e reprimere, proprio in virtù delle garanzie di anonimato concesse ai soci di fatto delle medesime.

Verranno altresì esaminate le rilevanti difficoltà probatorie emerse nel corso dell'azione di contrasto da parte dell'Amministrazione finanziaria, difficoltà derivanti, tra l'altro, dalla crescente complessità di tali fenomeni fraudolenti che interessano contemporaneamente più Paesi comunitari ed il cui contrasto richiede un forte dispendio di energie da parte degli organi deputati all'accertamento. Le frodi esaminate, infatti, vengono "ideate", "promosse" e "realizzate" da vere e proprie organizzazioni criminali, che maturano una profonda conoscenza dei sistemi tributari dei singoli Paesi coinvolti nelle frodi, al fine di sfruttarne le lacune legislative e di garantirsi, quindi, l'impunità.

Come se non bastasse, il rischio, palesato da taluna dottrina, di attribuire dignità di prova dell'illecito ad elementi che, tuttavia, se non accompagnati da ulteriori riscontri, hanno mero valore "indiziario", sembrerebbe idoneo a vanificare lo sforzo repressivo prodotto negli ultimi anni nei Paesi in cui si sono largamente diffusi i caroselli fiscali fraudolenti. Bisogna procedere, quindi, alla ricostruzione dei flussi finanziari ed alla individuazione dei reali beneficiari dei proventi illeciti al fine di delineare un preciso e dettagliato quadro probatorio idoneo a supportare le ipotesi accusatorie definite dalle autorità inquirenti nei confronti degli organizzatori dei caroselli fiscali fraudolenti.

L'argomento centrale trattato nel presente lavoro sarà la analisi di una particolare tipologia di frode all'Iva, consumata all'atto dell'importazione in contrabbando di merci dalla Confederazione elvetica.

In seguito alla costante azione di contrasto da parte dell'Amministrazione finanziaria, è emersa in diversi casi la consumazione di ingenti frodi, che sono state successivamente oggetto di contestazione in sede penale.

Taluni dubbi interpretativi, derivanti dall'attuale vigenza di una Convenzione sugli scambi commerciali tra la Comunità europea e la Svizzera, hanno richiesto il reiterato intervento della Suprema Corte di Cassazione, che in una recente sentenza emanata in relazione ad un procedimento penale riguardante l'ipotesi di illecita importazione di metalli preziosi dalla Svizzera, ha finalmente fornito un orientamento univoco, relativamente alla concreta vigenza in ambito nazionale del reato di evasione d'Iva all'importazione negli scambi commerciali tra l'Italia e la Svizzera, pur considerandosi pienamente applicabile il divieto di applicazione dei dazi doganali negli scambi tra i due Stati.

Si rappresenta che, per la redazione del presente lavoro, il sottoscritto ha utilizzato taluni contributi personali oggetto di pubblicazione su riviste di diritto tributario, di cui è stata peraltro data menzione in bibliografia.

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE NORMATIVA

DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. L'Iva ed il bilancio comunitario

La normativa che disciplina l'imposta sul valore aggiunto fonda le sue radici saldamente nella legislazione comunitaria, emanata con la finalità di giungere – seppur gradualmente - all'armonizzazione delle regole vigenti nei diversi Stati membri in materia di fiscalità indiretta. L'adeguamento delle normative nazionali in tale ambito, infatti, è stato sempre considerato un fattore d'importanza pregiudiziale e funzionale alla realizzazione della completa integrazione economica e politica dell'Europa.

Lo stesso Trattato che istituisce la Comunità europea – in seno agli articoli dal 90 al 93 (dal 95 al 99 nella numerazione originaria) [1] detta una serie di disposizioni tese non tanto a porre limiti alla sovranità fiscale degli Stati, quanto a sancire tassativamente il divieto di esercitarla in modo da proteggere le produzioni nazionali e da alterare la concorrenza all'interno del mercato unico europeo.

[1] L'articolo 12 del Trattato di Amsterdam, firmato nella capitale olandese il 2 ottobre 1997 e in vigore dal 1° maggio 1999, prevede la nuova numerazione introdotta sia nel Trattato sull'Unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992, che nel Trattato che istituisce la Comunità europea, firmato a Roma il 25 marzo 1957.

In particolare, l'art. 93 affronta il problema dell'armonizzazione delle legislazioni nazionali relative alle imposte sulla cifra d'affari, di consumo e delle altre imposte indirette, comprese le misure di compensazione, affidando alla Commissione il compito di esaminare le modalità attraverso cui pervenire alla realizzazione di tale obiettivo, fondamentale per il buon funzionamento di un mercato integrato, che presuppone l'abolizione delle frontiere fiscali, oltre alla soppressione di tutte le barriere tecniche e commerciali.

Per dare attuazione agli indirizzi programmatici indicati nel citato articolo 93, la Commissione avviò, sin dagli inizi degli anni '60, studi tesi a definire un sistema quanto più possibile uniforme di imposizione indiretta.

La scelta dell'IVA quale imposta paneuropea sulle cifre d'affari (vale a dire sugli scambi), è stata in origine dettata proprio in relazione al suo aspetto aggregante degli scambi sopranazionali.[2]

Fin dall'attuazione del sistema comune dell'IVA negli anni settanta,[3] le istituzioni comunitarie si erano poste l'obiettivo di favorire tutte le misure necessarie per lo sviluppo di un mercato interno soggetto ad una sana concorrenza, nel quale venissero meno la tassazione all'importazione e la detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri.

---

[2] Paolo Centore, *IVA comunitaria*, IPSOA, 2001, pag. 14.

[3] Fin dal 1967, la Prima e la Seconda Direttiva del Consiglio (Direttive 67/227/CEE e 67/228/CEE, dell'11 aprile 1967, in G.U.C.E. n. 71 del 14 aprile 1967) in materia di armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari prevedevano l'eliminazione dei sistemi d'imposta cumulativa a cascata ancora in vigore e l'adozione, da parte di tutti gli Stati membri, di un'imposta generale sul consumo, proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque fosse il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione.

Tale obiettivo è stato peraltro ribadito nella sesta direttiva del Consiglio del 1977,[4] che costituisce la base della legislazione vigente sull'IVA nell'Unione europea.[5]

L'essenza dell'IVA, conformemente a quanto ritenuto da una parte della dottrina italiana [6] e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, è riconducibile alla qualifica di imposta comunitaria, in considerazione della sua genesi e delle fonti che, complessivamente, la disciplinano sul versante del diritto comunitario e sul versante della normativa interna di recepimento, contribuendo a differenziarla nettamente rispetto ad altre imposte per le quali la sovranità dello Stato è tuttora significativa.

Tale collegamento risulta ancora più marcato se si tiene conto che una parte rilevante del bilancio dell'Unione europea è finanziata con la risorsa IVA.

Pertanto, è possibile affermare che l'IVA favorisca il buon funzionamento del mercato comune - in primo luogo perché assicura una neutralità concorrenziale tra gli operatori europei – contribuendo altresì alla copertura delle spese delle varie politiche della Comunità europea, essendo una parte degli introiti destinati stabilmente al bilancio comunitario.

---

[4] Direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, in G.U.C.E. L 145 del 13 giugno 1977, e successive modifiche.

[5] Relazione speciale n. 9/98 della Corte dei Conti sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea in materia di IVA sugli scambi intracomunitari, in G.U.C.E. C 356 del 20 ottobre 1998, pag. 1.

[6] Vd. Alberto Comelli, La natura dell'imposta in L'imposta sul valore aggiunto, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Francesco Tesauro, UTET, 2001, e dello stesso Autore Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Cedam, 2000; Augusto Fantozzi, Diritto tributario, UTET, 1998, secondo cui «le direttive comunitarie sono talmente approfondite da costituire spesso un notevole aiuto per interpretare la norma nazionale. Nello stesso tempo, le interrelazioni tra diritto interno e diritto comunitario in materia di IVA sono così intense da aver reso frequenti le ipotesi in disapplicazione delle norme interne contrastanti con le direttive comunitarie».

Infatti, uno degli aspetti peculiari dell'Unione europea, che la differenziano rispetto alle altre organizzazioni internazionali, è il sistema di finanziamento, che si fonda sulle cosiddette "risorse proprie". Queste erano, in origine, composte:

- dai proventi derivanti dai prelievi agricoli;
- dai dazi doganali;
- da un quota parte dell'imposta sul valore aggiunto;
- a titolo residuale, da altre entrate derivanti da politiche comuni.

1.1. Le risorse proprie della Comunità europea

Tra i prelievi agricoli [7] sono ricompresi tutti i prelievi, supplementi, importi o elementi addizionali ed altri diritti fissati o da fissare da parte delle Istituzioni comunitarie sugli scambi con i Paesi terzi nel quadro della Politica Agricola Comune, nonché i contributi ed i diritti previsti nel quadro dell'organizzazione comune di mercato dello zucchero.

Dal 1997, i diritti doganali applicati sulle importazioni di prodotti agricoli da Paesi terzi non sono più classificati come prelievi agricoli, bensì come dazi agricoli[8].

[7] Viene fatta una deduzione di un forfait del 10%, avente lo scopo di coprire le spese amministrative degli Stati membri.

[8] L'abolizione dei prelievi agricoli è stata decisa con l'articolo 4 dell'Accordo sull'Agricoltura scaturito dal negoziato commerciale globale noto come «Uruguay Round» e recepito nell'ordinamento comunitario con la Decisione del Consiglio in data 22 dicembre1994, pubblicata in G.U.C.E. L 336 del 23 dicembre1994.

Tra i dazi doganali [9] rientrano tutti i diritti di confine indicati nella tariffa doganale comune e gli altri diritti fissati o da fissare da parte delle Istituzioni comunitarie in relazione agli scambi con i Paesi terzi.

Il complesso delle entrate comunitarie rappresentate dai prelievi agricoli, dagli importi supplementari, dai dazi doganali e dai contributi sullo zucchero, viene comunemente indicato con l'espressione «risorse proprie tradizionali», a dimostrazione dell'importanza storica di tali componenti nell'ambito del sistema di finanziamento autonomo dell'Unione.

I proventi derivanti dall'imposta sul valore aggiunto furono inizialmente fissati in misura non superiore ad un'aliquota dell'1%, applicata ad una base imponibile calcolata in modo uniforme. Tale criterio di calcolo venne fissato solo con la «Sesta Direttiva IVA» nel 1977. [10]

Una prima consistente modifica si ebbe il 7 maggio 1985, quando fu formalizzata, con una decisione [11] del Consiglio, la linea d'azione dettata dal Consiglio Europeo di Fontainebleau del 25-26 giugno 1984.

Il tetto massimo dell'aliquota fu aumentato all'1,4% e fu prevista una speciale clausola di salvaguardia in favore del Regno Unito, che consentiva di limitare il calcolo della base imponibile dell'IVA, cui applicare l'aliquota, al 55% del prodotto nazionale lordo.

---

[9] Anche per questi, come per i dazi agricoli, viene fatta deduzione di un forfait del 10%, avente lo scopo di coprire le spese amministrative.

[10] Direttiva 77/388 del 17 maggio 1977, in G.U.C.E. L 145 del 13 giugno 1977.

[11] Decisione n. 88/257, in G.U.C.E. L 128 del 14 maggio 1985.

Un ulteriore aggiornamento della disciplina seguì a breve. Con una nuova decisione [12] del 24 giugno 1988, il Consiglio stabilì che il principio della limitazione della base imponibile al 55% del prodotto nazionale lordo venisse esteso a tutti gli Stati membri.

Fu creata, inoltre, una «*quarta risorsa*» al fine di ripianare il prevedibile minor gettito della risorsa IVA, nonché di aumentare le entrate e di far coincidere meglio le risorse proprie di ciascuno Stato con la loro capacità contributiva.

La «quarta risorsa» viene calcolata applicando alla somma del prodotto nazionale lordo degli Stati un'aliquota fissata annualmente nel quadro della procedura di bilancio, in modo da coprire la parte che non è finanziata da tutte le altre categorie di risorse, con lo scopo di assicurare il pareggio del bilancio.

Uno degli ultimi interventi in materia è contenuto nella decisione del Consiglio del 31 dicembre 1994, che ha introdotto un'ulteriore diminuzione, al 50% del prodotto nazionale lordo, della base imponibile per l'applicazione dell'aliquota IVA, con una diminuzione annuale progressiva di un punto percentuale nel periodo 1995/1999.

In modo analogo e nello stesso periodo è stata prevista la diminuzione dell'aliquota IVA dall'1,32% del 1995 all'1,00 del 1999. Infine, è stato stabilito un rapporto massimo di 1,27%, tra le risorse proprie ed il prodotto nazionale lordo degli Stati membri.

[12] Decisione n. 88/376, in G.U.C.E. L 185 del 15 luglio 1988.

Per quanto riguarda la procedura di messa a disposizione delle risorse proprie, la disciplina è contenuta nel Regolamento n. 1150/2000,[13] successivamente oggetto di modifiche in seguito all'emanazione del Reg. CEE 2028/2004.[14]

Le risorse proprie devono essere accreditate da ogni Stato membro su un conto esente da spese, aperto a nome della Commissione presso il Dicastero del Tesoro o l'organismo da esso designato.

Le risorse si considerano accertate, quando il servizio competente dello Stato membro ha comunicato al soggetto passivo l'importo dovuto. L'iscrizione sul conto delle somme concernenti i dazi doganali ed agricoli deve avvenire entro termini perentoriamente prefissati e sulla base delle somme effettivamente riscosse. L'iscrizione delle somme dovute a titolo di risorsa IVA e di «quarta risorsa» segue termini specifici ed avviene mensilmente per dodicesimi della somma complessiva iscritta a bilancio di previsione.

Il mancato rispetto dei termini imposti per l'accredito delle risorse alla Commissione comporta l'applicazione di un interesse sulle somme non accreditate per tutto il periodo cui sono trattenute, a carico dello Stato in mora.

Poiché le ultime due risorse sono calcolate sulla base di valori preventivati, la Commissione procede, a consuntivo, al calcolo delle somme effettivamente dovute da ogni Stato ed alle conseguenti rettifiche.

---

[13] Regolamento n. 1150/2000 del Consiglio del 22 maggio 2000, in G.U.C.E. L 130 del 31 maggio 2000, recante applicazione della Decisione 94/728 del 31 ottobre 1994 relativa al sistema delle risorse proprie della Comunità, in G.U.C.E. L 293 del 12 novembre 1994.

[14] Regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (CE/Euratom) n. 1150/2000 recante applicazione della decisione 94/728/CE/Euratom relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, pubblicato nella G.U.C.E. del 27 novembre 2004, nr. L352, entrato in vigore il giorno successivo.

2. La disciplina Iva nella legislazione comunitaria

2.1. Le prime direttive in materia di imposta sul valore aggiunto

All'atto dell'entrata in vigore del Trattato di Roma, in cinque dei sei Paesi all'epoca aderenti alla CEE veniva applicata un'imposta sulla cifra di affari del tipo cumulativo a cascata.[15] Solo la Francia aveva un sistema d'imposta sul valore aggiunto già dal 1954.

A seguito degli studi effettuati da un gruppo di esperti in seno alla Commissione - in attuazione di quanto disposto dall'articolo 93 del Trattato - e formalmente raccolti nel cd. «rapporto Neumark» nel 1962 - si arrivò alla conclusione che un sistema impositivo basato sul valore aggiunto fosse da preferire in quanto più congeniale ai principi per il buon funzionamento del mercato comune, in particolare per il raggiungimento di positivi effetti di neutralità concorrenziale.

In negativo si osservò che un'imposta cumulativa a cascata, applicata in ogni fase della produzione e della distribuzione ed alle prestazioni di servizi, anche se non priva di qualche pregio di natura pratica, presentava vari inconvenienti e difficoltà, quali la spinta alla concentrazione verticale delle imprese, a scapito della concorrenza, nonché la difficoltà di calcolare esattamente lo sgravio delle merci nazionali esportate e la tassazione compensativa all'importazione.

Sulla base di queste considerazioni la Commissione elaborò il "parere n. 64/406 del 3 giugno 1964, concernente le strutture e le modalità di applicazione del

[15] In Italia vi era l'IGE (imposta generale sull'entrata), istituita con R.D.L. 9 gennaio 1940 n. 2 e rimasta in vigore fino al 31 dicembre 1972.

sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto", con allegate delle note esplicative.

Questi due atti non normativi anticiparono i principi fondamentali e le linee portanti del sistema, che furono poi trasfusi nelle prime due direttive in materia di IVA, entrambe adottate dal Consiglio l'11 aprile 1967.

La I Direttiva [16] indica gli obiettivi di fondo del sistema IVA, tracciando i lineamenti del tributo e prevedendo che entro il 1° gennaio 1970 gli Stati membri dovessero applicarlo.[17]

La II Direttiva [18] ha un contenuto dispositivo più definito in quanto, oltre a precisare meglio le caratteristiche del tributo, enuncia alcune nozioni uniformi di particolare rilievo per l'adeguamento delle legislazioni fiscali degli Stati membri, quali:

- il campo di applicazione, l'oggetto dell'imposta;
- i soggetti passivi;
- il concetto di cessione di bene, di prestazione di servizi e di importazione;
- il regime delle detrazioni e delle prestazioni di servizi;
- i regimi speciali;
- le aliquote;
- le esenzioni.

---

[16] Prima Direttiva del Consiglio Cee n. 67/227 dell'11 aprile 1967, in G.U.C.E. n. 71 del 14 aprile 1967, "In materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra di affari".

[17] In realtà seguì la III Direttiva del 9 dicembre 1969 che prorogò il termine al 1° gennaio 1972 e, solo per l'Italia, la IV e la V Direttiva che ne fissavano l'introduzione rispettivamente al 1° luglio 1972 ed, infine, al 1° gennaio 1973.

[18] Seconda Direttiva del Consiglio Cee n. 67/228 dell'11 aprile 1967, in G.U.C.E. n. 71 del 14 aprile 1967, "In materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra di affari. Struttura e modalità relativa del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto".

Una tappa fondamentale nell'evoluzione comunitaria del sistema IVA si ebbe con l'adozione della VI Direttiva del 13 maggio 1977.[19]

L'obiettivo primario era quello di realizzare una base imponibile uniforme in tutti gli Stati membri, dettando una serie di norme e di regole comuni, più dettagliate rispetto a quelle delle prime due Direttive. Furono riviste e precisate, al fine del ravvicinamento delle normative nazionali, numerose nozioni quali quelle di campo di applicazione dell'imposta, di soggetto passivo, di cessione di beni e di prestazioni di servizi, di luogo delle operazioni e di esenzione.

Il contenuto della Sesta Direttiva è di natura tecnica, indirizzata, cioè, alla definizione dei principi fondamentali dell'IVA e delle norme di applicazione e controllo[20].

Formalmente, la Direttiva si presenta in parte come modificativa ed integrativa della Prima, in parte sostitutiva della Seconda che, per l'effetto, cessa di avere efficacia.

Si restringe fortemente la «banda di oscillazione» normativa che era stato previsto per il periodo di impatto della nuova imposta, incidendo sulla libertà di applicazione riconosciuta in origine a favore degli Stati membri.

---

[19] Sesta Direttiva del Consiglio Cee n. 77/388 del 17 maggio 1977, in G.U.C.E. n. 145 del 13 giugno 1977, "Sistema comune dell'IVA. Base imponibile uniforme".

[20] P. Centore, *IVA comunitaria*, IPSOA, 2001, pag. 19. Le norme della Sesta Direttiva sono riepilogate in «Capi» la cui titolazione richiama la struttura del D.P.R. n. 633/72.

2.2. L'Atto unico europeo e l'obiettivo del mercato interno

Verso la fine degli anni '70, una grave recessione economica investì tutto l'Occidente, determinando un regresso della Comunità, della sua produzione e dei suoi scambi, rispetto ai mercati più integrati degli Stati Uniti e del Giappone.

Durante la fase della recessione, le cosiddette "barriere non tariffarie", anziché essere soppresse come previsto dal Trattato di Roma, tendevano a moltiplicarsi, al fine di proteggere la produzione nazionale e gli interessi economici, non solo nei confronti dei Paesi terzi, ma anche di quelli comunitari.

Al grave periodo di crisi economica coincise anche una fase di stasi da parte delle istituzioni comunitarie, che si trovarono di fronte alla constatazione che l'attività produttiva e commerciale non si espandeva alla velocità sperata e l'industria comunitaria non riusciva ad acquistare la competitività necessaria a contrastare quella statunitense e nipponica.

L'inversione di tendenza si ebbe con il superamento del concetto di mercato comune, come concepito nel Trattato CEE, al fine di realizzare un grande mercato interno nel quale fossero abolite tutte le barriere fisiche, tecniche e fiscali, che ancora ostacolavano la libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali.

Il nuovo orientamento portò alla redazione di due atti importanti, che per la loro rilevanza di indirizzo programmatico e d'impegno politico, hanno segnato una

incisiva svolta storica nel cammino della costruzione europea, determinandone l'effettivo rilancio:[21]

- il "Libro bianco" presentato dalla Commissione nel giugno del 1985;
- l'Atto unico europeo, adottato nel febbraio del 1986.[22]

Il "Libro bianco" è un complesso ed articolato documento, elaborato dalla Commissione sulla base degli indirizzi di politica comunitaria generale emersi nei Consigli europei, che venne approvato all'unanimità dal Consiglio europeo svoltosi a Milano il 28 e 29 giugno 1985.

Con tale atto si stabilì un preciso programma d'azione per pervenire alla completa ed effettiva realizzazione di un grande mercato unico entro il 1992, secondo tappe fissate in base ad un calendario operativo e vincolante, composto da un pacchetto di circa trecento proposte di provvedimenti finalizzati alla soppressione delle barriere fisiche, tecniche e fiscali.

Per il settore IVA, nel "capitolo fiscale" si evidenziava che il presupposto fondamentale per il conseguimento dell'obiettivo fosse la sostituzione, negli scambi intracomunitari, del sistema di detassazione all'esportazione e di imposizione all'importazione con un altro, basato sulla tassazione delle merci e dei servizi nel Paese di origine degli stessi.

Una valenza politica, giuridica ed operativa fu data alla strategia globale delineata nel "Libro bianco", con l'adozione dell'Atto unico europeo nel febbraio 1986.

---

[21] Vd. Umberto Forte, *L'armonizzazione comunitaria dell'IVA*, allegato n. 1 alla rivista *Il fisco* n. 1 del 6 gennaio 1992.

[22] L'"Atto unico europeo" fu firmato a Lussemburgo e a l'Aja rispettivamente il 17 febbraio ed il 28 febbraio 1986.

Esso ha rappresentato una sostanziale riforma politico-istituzionale dei Trattati istitutivi delle tre Comunità, per mezzo di modificazioni e integrazioni.

Si sancì, definitivamente, la creazione di uno spazio economico senza frontiere, nel quale fosse assicurata la libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali, rendendo così cogente l'impegno degli Organi comunitari e dei Governi nazionali.

Le principali innovazioni sul piano giuridico riguardarono il rafforzamento dei poteri della Commissione, in particolare per i compiti di iniziativa nel procedimento normativo comunitario, nonché il nuovo ruolo del Parlamento, nello stesso, riconosciuto per mezzo della procedura di consultazione. Infine, fu introdotto il voto a maggioranza qualificata in sostituzione dell'unanimità per le misure di armonizzazione delle legislazioni nazionali, ad eccezione di quelle concernenti la materia fiscale.

Proprio in quest'ultima materia, l'Atto unico contempla una sola norma specifica - l'articolo 17 - con il quale si modifica l'articolo 93 del Trattato CEE, ampliandone la portata, in un'ottica di realizzazione e migliore funzionamento del mercato interno, attraverso l'armonizzazione delle imposte indirette.

2.3. Le proposte operative della Commissione

La Commissione, nell'agosto del 1987, in conformità agli obiettivi di fondo ed alle linee programmatiche tracciate nel "Libro bianco" e adempiendo al mandato ricevuto dal Consiglio Ecofin nel giugno 1986, presentò il Piano per l'abolizione

delle frontiere fiscali, cosiddetto "Piano Cockfield",[23] costituito da un pacchetto organico di proposte in materia di IVA ed accise, corredato di una comunicazione globale illustrativa delle motivazioni a sostegno.

2.3.1. Il "Piano Cockfield"

I tre principi fondamentali ispiratori dell'elaborazione del Piano furono l'effettuazione delle transazioni commerciali intracomunitarie alla stregua di quelle interne nei singoli Stati, al fine di semplificare al massimo le formalità e gli oneri amministrativi delle imprese, il ravvicinamento - fino alla completa armonizzazione - delle aliquote e l'eliminazione dei rischi di distorsioni di traffico e concorrenza e di frodi fiscali.

Per quanto riguarda l'IVA, il punto centrale era l'abolizione, negli scambi intracomunitari, del sistema di detassazione all'esportazione e di imposizione all'importazione dei beni e servizi soggetti all'imposta e l'adozione del sistema di tassazione nel "*Paese di origine*".

Tale modifica avrebbe comportato l'introduzione di un meccanismo di compensazione negli scambi intracomunitari, c.d. *clearing*, necessario per garantire che l'IVA assolta nello Stato membro di esportazione dal venditore potesse continuare ad essere attribuita al Paese ove si avesse il consumo finale.

Fulcro del sistema avrebbe dovuto essere un conto centrale (stanza di compensazione o *clearing*), gestito dalla Commissione, in cui i Paesi esportatori

[23] Il nome deriva dall'allora Commissario per la fiscalità, Lord Cockfield.

avrebbero versato quanto dovuto, mentre quelli importatori netti avrebbero riscosso gli importi IVA spettanti.

Il funzionamento si sarebbe dovuto basare su un documento mensile, redatto dagli Stati membri e trasmesso ai Servizi della Commissione, indicante gli importi totali dell'IVA sugli acquisti e sulle vendite relativi agli scambi commerciali con gli altri Paesi comunitari per il mese in questione.

Il rendiconto mensile sarebbe stato compilato con i dati delle dichiarazioni periodiche IVA dei soggetti passivi di ciascun Paese e sarebbe stato presentato con una richiesta di rimborso o da un versamento, a seconda che lo Stato fosse risultato creditore o debitore netto.

Norme specifiche avrebbero disciplinato l'eccedenza che il conto avrebbe registrato per l'IVA addebitata sulle vendite intracomunitarie ai privati, nonché ad enti esenti o parzialmente esonerati, i cui acquisti erano esclusi dalla stanza di compensazione, così come per gli acquisti degli enti pubblici o dai soggetti fruenti un regime speciale.

I criteri per la distribuzione di tale eccedenza, però, non furono mai stabiliti.

Oltre tale importante e complesso meccanismo, la Commissione presentò, nell'ambito del Piano Cockfield, una proposta di direttiva su un altro aspetto di rilevante importanza, quello dell'armonizzazione delle aliquote.

L'individuazione di un'aliquota unica sarebbe stata la soluzione più semplice ed efficace al fine di prevenire distorsioni alla concorrenza, ma avrebbe comportato gravi difficoltà economiche e conseguenze negative sui bilanci di quasi tutti gli Stati.

Per tale motivo, la Commissione propose la fissazione di due aliquote entro il 31 dicembre 1992: una normale tra il 14 e il 20% ed una ridotta prevista tra il 4 e il 9%. Quest'ultima sarebbe stata applicabile solo ad alcune categorie di beni e servizi, rappresentanti circa un terzo della base imponibile uniforme e comprendenti i prodotti alimentari, quelli farmaceutici, quelli energetici per il riscaldamento e l'illuminazione, l'erogazione dell'acqua, i libri, i giornali, i periodici e i trasporti di persone.

Le novità contenute nel Piano Cockfield destarono non poche perplessità e preoccupazioni, sia in sede tecnica che politica. Problematiche di varia natura furono sollevate da parte di esperti e delle Autorità nazionali, in ordine alla attuazione pratica ed alle conseguenze negative che avrebbero comportato tali scelte.

Il sistema di *clearing* fu giudicato troppo complesso e poco affidabile, nonché molto costoso. Infatti, i Paesi importatori netti avrebbero dovuto concedere ai propri operatori nazionali deduzioni di imposta prima di riceverla in restituzione dallo Stato in cui risiede l'esportatore, che aveva proceduto alla riscossione della medesima.

Non esente da critiche fu anche il documento a base del meccanismo di compensazione, poiché, essendo fondato sui dati delle dichiarazioni periodiche dei soggetti passivi, non avrebbe potuto garantire l'affidabilità del sistema per la corretta quantificazione dei versamenti e dei rimborsi di somme così rilevanti.

Anche la proposta di armonizzazione delle aliquote destò osservazioni negative, in quanto l'eccessiva ampiezza della forchetta [24] non garantiva dai possibili rischi

[24] Era infatti prevista una forchetta di 6 punti per l'aliquota normale e di 5 per quella ridotta.

di distorsioni nella concorrenza e nell'allocazione delle attività economiche in genere.

2.3.2. Il "Documento Scrivener"

La critica che scaturì a seguito del Piano Cockfield, anche dopo le valutazioni politiche dei Ministri finanziari, indusse la Commissione a rivedere il piano originario, in particolare il sistema di tassazione all'origine ed il meccanismo compensativo, che tante preoccupazioni aveva destato agli Stati membri.

Nel giugno del 1989, una Comunicazione motivata del nuovo Commissario per la fiscalità, succeduto a Lord Cockfield, Madame Scrivener, fu presentata al Consiglio ed al Parlamento. Essa conteneva i nuovi orientamenti sul completamento del Mercato interno in materia di ravvicinamento delle imposte indirette, IVA ed accise.

Una delle principali innovazioni in materia di IVA riguardava le aliquote. In luogo della forchetta "14-20%" per quella normale, si proponeva la fissazione di un tasso minimo unico, applicabile dal 1° gennaio 1993.

Veniva confermata la forchetta dal 4 al 9% per l'aliquota ridotta, sebbene non si specificasse il campo di applicazione. Si riconosceva la possibilità di mantenere - attraverso deroghe temporanee - una aliquota "zero" limitatamente a determinati prodotti di rilevanza sociale e non suscettibili di provocare distorsioni alla concorrenza.

La novità più importante era rappresentata dalla predisposizione di un nuovo sistema di compensazione in quanto, in luogo del *clearing*, si proponeva un meccanismo semplificato di restituzione dei saldi di eccedenza IVA, basato sulla comunicazione dei dati statistici relativi agli scambi intracomunitari e limitato alle operazioni dei soggetti passivi, poiché soltanto ad esse sarebbe stata applicata la tassazione nel Paese di origine dei beni.

Per le operazioni a maggior rischio di frode, quali le vendite per corrispondenza, quelle di veicoli da turismo, quelle a istituzioni per le quali era prevista la non imponibilità o a soggetti passivi esonerati, nonché alle operazioni tra consociate, si prevedeva l'esclusione dal meccanismo compensativo e il mantenimento del regime di tassazione nel Paese di destinazione.

Si proponeva un periodo transitorio fino al 31 dicembre 1992, durante il quale gli Stati membri avrebbero proceduto, attraverso misure di adattamento graduale, ad un ravvicinamento dei tassi IVA.

Il Documento Scrivener cercò, in sostanza, di superare la rigidità del Piano Cockfield, al fine di garantire un approccio più pragmatico e flessibile alle nuove problematiche, consentendo l'agognato abbattimento delle frontiere fiscali.

2.4. Le decisioni del Consiglio Ecofin

Ai fini di una corretta e definitiva valutazione delle proposte operative della Commissione, il Consiglio dei Ministri finanziari, nel giugno del 1989, incaricò un Gruppo *ad hoc*, con il mandato specifico di approfondire la problematica

scaturente dall'impostazione proposta nel "Documento Scrivener" e di proporre appropriate soluzioni per le singole questioni.

Il Gruppo affrontò l'analisi verificando, in primo luogo, le condizioni necessarie per l'introduzione del sistema di tassazione nel Paese di origine e del necessario meccanismo di compensazione. Le conclusioni furono sostanzialmente uniformi, nel senso di ritenere più congeniale per il buon funzionamento del mercato interno il sistema di tassazione nel Paese di origine, ma, allo stato dei fatti, tale regime non era attuabile. Numerosi erano gli ostacoli, dal notevole divario delle aliquote, alla scarsa affidabilità ed elevata complessità del sistema di *clearing*, sia esso basato sulle dichiarazione dei soggetti passivi che sui dati statistici.

Le successive riflessioni del Gruppo in merito alle modifiche necessarie al sistema IVA al fine di favorire la creazione del mercato interno portarono ad una nuova svolta, che coincise con le decisioni adottate dal Consiglio Ecofin nelle sessioni del 13 novembre e del 18 dicembre 1989.

Data l'impossibilità di pervenire entro il 31 dicembre 1992 alla definizione di un sistema di tassazione nel Paese di origine e di un conseguente meccanismo di compensazione, fu deciso di mantenere per un periodo transitorio l'imposizione nel Paese di destinazione dei beni e dei servizi, secondo l'aliquota e le condizioni in esso vigenti, con il pagamento a carico dell'acquirente.

Il trattamento differenziato con la tassazione nel Paese di destinazione fu ritenuto necessario per alcune categorie di operazioni, quali la vendita a distanza ai privati, le vendite di veicoli nuovi e gli acquisti effettuati da enti istituzionali non soggetti ad IVA o esenti.

L'abbattimento delle dogane, al cui passaggio venivano svolte tutte le formalità ai fini della tassazione, avrebbe comportato maggiori rischi di frode, per cui si ritenne opportuno prevedere un nuovo dispositivo di controllo, basato su una cooperazione amministrativa rafforzata e su dichiarazioni riepilogative presentate periodicamente dai soggetti passivi, con lo scopo di individuare tutte le operazioni comunitarie ai fini fiscali e statistici, e permettere scambi di informazioni tra le Amministrazioni nazionali.

Si ribadì, inoltre, la necessità di procedere all'armonizzazione delle aliquote IVA, confermando l'importanza fondamentale di questo elemento per il corretto funzionamento del mercato interno.

Sulla base di queste conclusioni, il Consiglio dei Ministri finanziari incaricò la Commissione di elaborare e presentare nuove proposte operative per l'adozione di atti normativi comunitari, con il proposito di procedere entro il 31 dicembre 1996 ad un riesame globale della situazione al fine di superare il periodo transitorio e pervenire al regime definitivo con l'armonizzazione completa del sistema IVA.

2.5. Le direttive sul regime dell'IVA intracomunitaria

Le proposte operative della Commissione recepirono gli orientamenti del Consiglio dei Ministri finanziari e furono trasfuse nella Direttiva 91/680.[25]

[25] Direttiva del Consiglio n. 680 del 16 dicembre 1991, in G.U.C.E. L 376 del 31 dicembre 1991.

Questo atto normativo comunitario definisce il regime transitorio dell'IVA che, originariamente, sarebbe dovuto durare fino al 31 dicembre 1996, integrando e modificando la VI Direttiva n. 77/388.

In essa sono definite le nuove modalità relative alle operazioni intracomunitarie, cioè quelle effettuate fra soggetti passivi residenti in differenti Stati della Comunità europea.

Uno degli aspetti più significativi della Direttiva è rappresentato dal nuovo concetto di «territorio». L'abolizione delle barriere fiscali fra gli Stati membri determina la riferibilità del termine «extraterritoriale» ai soli Paesi terzi, pur rimanendo - durante tutto il periodo transitorio - una distinzione tra territorio «interno» e territorio «comunitario».

Pertanto, le operazioni con Paesi fuori dalla Comunità europea configurano importazioni ed esportazioni, mentre quelle con Stati membri operazioni intracomunitarie.

Per tale ultimo genere di operazioni, l'abolizione delle frontiere all'interno della Comunità e dei relativi controlli ha comportato la soppressione, quale fatto generatore dell'imposta, dell'importazione, cioè del fatto fisico dell'introduzione delle merci nel territorio dello Stato.

Il momento genetico dell'imposta viene ora individuato nell'acquisto intracomunitario, che va considerato come "l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o

trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene".[26]

Il luogo di tassazione dell'acquisto dei beni è stato individuato, in linea di principio, in quello di arrivo degli stessi.

Per il corretto funzionamento del meccanismo simmetrico dell'esenzione della cessione e della tassazione dell'acquisto, si è stabilito che il cedente possa usufruire dell'esonero solo se risulti che il bene sia stato effettivamente spedito o trasportato al di fuori dello Stato membro di provenienza e che la cessione sia stata effettuata ad un soggetto passivo IVA, registrato in uno Stato diverso dal precedente.

Regimi particolari sono stati previsti per alcune categorie di operazioni, quali le vendite a distanza ai privati, le vendite di veicoli nuovi e le vendite ad enti non assoggettati o esonerati. Al fine di evitare possibili distorsioni alla concorrenza, a tali transazioni, salvo soglie particolari come ad esempio per le vendite a distanza, è stata prevista l'applicazione del sistema di tassazione nel Paese di destinazione.

Con la successiva Direttiva n. 92/77 [27] si è intervenuti sull'armonizzazione delle aliquote nel periodo transitorio dell'IVA comunitaria. Si è disposta la determinazione di un'aliquota ordinaria non inferiore al 15% e una o due aliquote ridotte, di cui la prima non inferiore al 5%.

Sono state poste condizioni per il mantenimento di aliquote ridotte speciali, inferiori al predetto limite, e abolite le aliquote maggiorate.

---

[26] Articolo 28-*bis*, Direttiva n. 91/680.

[27] Direttiva n. 77 del 19 ottobre 1992, in G.U.C.E. L 316 del 31 ottobre 1992.

In seguito, è stata emanata la Direttiva n. 92/111/CEE,[28] detta di «*nettoyage*», cioè di pulizia, per semplificare, coordinare e pulire il testo della precedente Direttiva 91/680/CEE.

Le disposizioni complementari hanno in comune lo scopo di semplificare le modalità di tassazione e definire, con maggior precisione, talune delle disposizioni appena introdotte.

La seconda direttiva di semplificazione è stata emanata nel 1995,[29] ed ha apportato diverse e rilevanti modifiche alla Direttiva n. 77/388/CEE.

Una delle principali novità introdotte è la nuova disciplina delle prestazioni intracomunitarie. Le prestazioni relative alla produzione o trasformazione di un bene, il c.d. perfezionamento attivo, venivano equiparate - rispettivamente - ad acquisti o cessioni intracomunitarie, a seconda che l'operazione fosse destinata al territorio nazionale ovvero in partenza da esso.

In seguito all'entrata in vigore della Direttiva, queste operazioni sono ora ricomprese tra le prestazioni in senso proprio, sicché non danno più l'obbligo di compilazione dei modelli statistici.

La Direttiva è intervenuta anche in materia di sgravio dell'imposta per i viaggiatori non residenti e sul regime dei depositi non doganali.

Con la Direttiva n. 94/5/CEE [30] è stata introdotta una disciplina organica ai fini IVA per il commercio di beni mobili usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

---

[28] Direttiva n. 111 del 14 dicembre 1992, in G.U.C.E. L 384 del 30 dicembre 1992.

[29] Direttiva n. 7 del 10 aprile 1995, in G.U.C.E. L 102 del 5 maggio 1995.

[30] Direttiva n. 5 del 14 febbraio 1994, in G.U.C.E. L 60 del 3 marzo 1994.

Tale quadro normativo, che configura un vero e proprio regime speciale IVA, detto anche «regime del margine», nasce dall'esigenza di evitare, nei casi della specie, l'insorgere di una manifesta duplicazione d'imposta derivante dall'applicazione del tributo sull'intero corrispettivo dovuto dal cessionario per l'acquisto di beni usati che, per definizione, sono già usciti dalla catena impositiva.

Il particolare meccanismo, infatti, prevede che la tassazione sugli scambi di beni mobili usati intervenga soltanto sulla differenza tra il corrispettivo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle eventuali spese di riparazione e di quelle accessorie.

Nel 2000, con la Direttiva n. 2000/65/CEE,[31] il Consiglio dell'Unione europea è intervenuto nuovamente sulla Direttiva n. 77/388/CEE, modificando la disciplina relativa alla nomina del rappresentante fiscale.

In precedenza, era obbligatoria la nomina da parte dell'operatore comunitario che intendesse operare presso un altro Paese dell'Unione diverso da quello di residenza.

Al fine di semplificare significativamente il regime comune dell'IVA, la designazione di un rappresentante fiscale è ora solo facoltativa.

Dal punto di vista pratico la nuova legislazione prevede che sia l'identificazione diretta sia la rappresentanza fiscale comportino l'attribuzione per il soggetto nazionale di un numero di identificazione IVA e che la responsabilità, che prima era sempre in capo al rappresentante, passi adesso in capo al rappresentato.

[31] Direttiva n. 65 del 17 ottobre 2000, in G.U.C.E. L 269 del 21 ottobre 2000.

Quest'ultimo effetto comporta, in connessione alla riduzione della responsabilità dell'eventuale rappresentante fiscale nominato, una concreta riduzione degli oneri finanziari che deve sopportare un operatore nazionale per lavorare in un altro Stato membro.

Un'ulteriore novità riguarda l'estensione dei casi di «*reverse charge*», vale a dire di spostamento sul cessionario o committente degli obblighi prima gravanti su cedente o prestatore. Tale meccanismo è già noto nella normativa italiana dal terzo comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/72 con il termine di autofatturazione, il quale prevede che se il soggetto passivo estero che ha posto in essere l'operazione territorialmente rilevante in Italia non ha provveduto, anteriormente all'effettuazione dell'operazione stessa, a designare un proprio rappresentante per adempiere ai conseguenti obblighi, questi vengono traslati in capo al destinatario della cessione o della prestazione, qualora questo sia un soggetto passivo ovvero un ente non soggetto passivo ma in possesso della partita IVA.

Con la Direttiva n. 2001/115/CEE [32] sono state introdotte alcune modifiche alla Sesta Direttiva al fine di semplificare, aggiornare ed armonizzare le modalità di fatturazione.

Il provvedimento ha recepito la specifica proposta della Commissione,[33] in cui sono state evidenziate le problematiche connesse alle diverse regolamentazioni

---

[32] La Direttiva n. 2001/115 è stata approvata dal Consiglio Ecofin del 20 dicembre 2001 e pubblicata in G.U.C.E. L 15 del 17 gennaio 2002.

[33] Documento COM(2000) 650 del 17 novembre 2000.

contabili, fiscali, commerciali e linguistiche che affliggono la legislazione relativa all'imposta sul valore aggiunto[34].

La Direttiva si incardina nel quadro delle nuove proposte presentate dalla Commissione per risolvere le cennate problematiche e reca, in sette articoli, nuove prescrizioni generali in tema di fatturazione disciplinanti, altresì, gli obblighi dei contribuenti, i contenuti dei documenti e le modalità di emissione delle fatture elettroniche.

E' stata prevista la possibilità di delegare la fatturazione a terzi od al cliente, per conto del soggetto passivo obbligato e sono state introdotte nuove norme per la conservazione delle fatture, consentendone la possibile archiviazione, anche su supporto elettronico, al di fuori del territorio nazionale dell'operatore commerciale interessato.

La Direttiva stabilisce un elenco esaustivo e vincolante dei requisiti che le fatture dovranno contenere, in modo da superare l'eccessiva eterogeneità determinata dalle precedenti disposizioni che lasciavano il campo ad un'ampia discrezionalità accordata agli Stati membri.

Il 12 febbraio 2002, il Consiglio europeo dei Ministri dell'economia e della finanza ha approvato all'unanimità la proposta della Commissione europea del giugno 2000 [35] su un nuovo regime IVA specifico per le transazioni effettuate tramite mezzi elettronici.[36]

---

[34] Vd. Massimiliano Mora e Umberto La Commara, *Obblighi di fatturazione, le nuove regole dell'UE*, in *Il fisco* n. 14/2002, pag. 2096; Paolo Centore, *Avvicinamento contabile al regime definitivo dell'IVA europea*, in *Corriere tributario* n. 4/2002, pag. 289; Andrea Mifsud e Marco Mariano, *L'armonizzazione europea nelle procedure di fatturazione*, in *Il fisco* n. 13/2002, pag. 1921.

[35] Documento COM(2000) 349 def. del 7 giugno 2000.

La Direttiva disciplina la parificazione delle forniture di beni telematiche alle prestazioni di servizi per le transazioni a titolo oneroso.[37]

I servizi risultano imponibili nel luogo dove vengono utilizzati, mantenendo come base il principio della territorialità dell'IVA, ma identificando il luogo nel quale l'operazione viene effettuata, ai fini della rilevazione del momento impositivo, in quello dove il cliente detiene la propria attività economica o il proprio centro di attività stabile o, in mancanza, della sua residenza abituale.

In pratica i servizi fruiti nell'Unione europea devono essere ivi tassati, indipendentemente dalla loro origine. Per le operazioni fornite da un prestatore stabilito fuori dal territorio dell'Unione europea ad un soggetto passivo IVA comunitario, l'imposizione indiretta avviene nel Paese comunitario dove viene utilizzata la prestazione, tramite autofattura da parte dell'utilizzatore.

Nel caso di *business to consumer*, cioè di vendita da parte di un prestatore *extra* UE ad un consumatore finale comunitario, invece, è necessaria l'identificazione fiscale del prestatore in uno Stato UE, la cui aliquota IVA ordinaria si applicherà ai fini dell'imposizione indiretta.[38]

---

[36] Vd. Paola Zambon, *Il nuovo regime IVA per il commercio elettronico*, in *Il fisco* n. 19/2002, pag. 2919; Agostino Nuzzolo, *Le nuove regole IVA in materia di commercio elettronico diretto*, in *Il fisco* n. 12/2002, pag. 1775; Paolo Centore, *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corriere tributario* n. 29/2000, pag. 2093; Franco Roccatagliata e Joan Hortalà i Vallvé, *Commercio elettronico, la Commissione europea propone nuove regole per l'applicazione dell'IVA sui servizi on-line*, in *Il fisco* n. 25/2000, pag. 8349.

[37] Il commercio elettronico può distinguersi tra indiretto e diretto. Il primo, dato dalla cessione di beni materiali ordinati per mezzo elettronico, segue ai fini IVA le regole analoghe previste per la cessione di beni materiali normalmente effettuata nell'Unione europea. Il commercio elettronico diretto è caratterizzato, invece, dal fatto che il bene acquistato è trasmissibile per via telematica, ad esempio *software*, brani musicali, immagini, video e testi, (cd. fornitura di beni immateriali) e comprende anche le prestazioni di servizi rese via *web* (cd. fornitura di prestazioni di servizi).

[38] E' prevista una esenzione dal regime per il prestatore *extra* UE con volume d'affari UE sotto i 100.000 euro annui.

Pertanto al fornitore delle prestazioni di servizi è fatto obbligo di avere un centro di attività stabile in uno Stato dell'Unione, dove sia titolare di un numero di identificazione ai fini IVA appositamente assegnato per l'espletamento di attività relative alle suddette prestazioni. Pertanto, diventa particolarmente importante, per il prestatore extracomunitario, sapere se il cliente della prestazione sia o meno dotato di partita IVA

3. Il recepimento delle direttive in Italia

Le direttive comunitarie n. 91/680/CEE, n. 92/77/CEE e n. 92/111/CEE sono state recepite nel nostro ordinamento con il D.L. n. 513 del 31 dicembre 1992, al fine di dare immediata operatività, fin dal termine fissato (1° gennaio 1993), alla disciplina transitoria degli scambi intracomunitari.

Tale disciplina si coordina con la previsione dell'articolo 26 della legge n. 489 del 19 dicembre 1992, che, a decorrere dalla stessa data e «fatte salve le disposizioni emanate in attuazione di norme comunitarie», ha abrogato «ogni altra disposizione normativa che preveda controlli di merci a causa del loro attraversamento di frontiera intracomunitaria».

Non essendo stato convertito in legge il D.L. n. 513 nei termini previsti, le disposizioni nello stesso contenute sono state riproposte, con modificazioni ed integrazioni, dai successivi DD.LL. n. 47, n. 131 e n. 213 del 1993, pure essi non convertiti nei termini, ed, infine, dal D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, convertito dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993.

3.1. I principi introdotti nella normativa Iva nazionale

I principi, ai quali si ispira il regime degli scambi intracomunitari di beni introdotto dai ricordati provvedimenti, possono essere così sintetizzati:

- libera circolazione delle merci tra i vari Stati membri, con soppressione delle frontiere fiscali e abolizione dei controlli di natura fiscale ivi svolti in precedenza;
- nuova definizione del concetto di "territorio della Comunità";
- introduzione della nozione di scambi intracomunitari e riferimento dei termini importazione ed esportazione alle sole operazioni con Paesi terzi, nei rapporti con i quali l'area comunitaria si presenta come *unicum*[39];
- introduzione della regola della tassazione nello Stato membro di origine per le cessioni di beni mobili effettuate nei confronti di cessionari non soggetti d'imposta, sebbene siano previste delle deroghe in taluni casi per evitare distorsioni e sviamenti del traffico commerciale generate da rilevanti differenze nelle aliquote nei vari Paesi;
- mantenimento della regola della tassazione nello Stato membro di destinazione per le transazioni tra soggetti passivi;
- definizione di un nuovo fatto generatore dell'imposta, l'acquisto intracomunitario di beni, che viene a sostituire, nei rapporti tra soggetti d'imposta comunitari, il concetto d'importazione, lasciando ferma per tali scambi l'applicazione del tributo nello Stato membro di destinazione.

[39] Così si osserva nella relazione governativa ai citati decreti-legge.

La direttiva n. 95/7/CEE è stata recepita dalla legge n. 28 del 18 febbraio 1997.

Tale legge ha introdotto una serie di modifiche alla disciplina del *plafond* relativo alle cessioni all'esportazione, volte a snellire gli obblighi dei contribuenti, nonché ulteriori semplificazioni a favore dei produttori agricoli che effettuano cessioni intracomunitarie.

Inoltre, è intervenuta in materia di cessioni di beni a viaggiatori stranieri e di prestazioni di servizi relative a beni mobili eseguite nel territorio comunitario, in precedenza assimilate agli acquisti intracomunitari.

E' stata anche prevista la possibilità di istituire "depositi fiscali ai fini IVA", per mezzo dei quali effettuare determinate operazioni senza il pagamento dell'imposta.

Infine, il recepimento della Direttiva n. 94/5/CEE - sul regime dei beni mobili usati - è avvenuto con gli articoli 36 e seguenti del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.

4. I requisiti per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto

Dopo aver passato in rassegna, senza pretesa di esaustività, i numerosi interventi del legislatore comunitario tesi a favorire l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di fiscalità indiretta ed aver sinteticamente richiamato i provvedimenti con i quali sono stati di volta in volta recepite nell'ordinamento nazionale le disposizioni contenute nelle direttive comunitarie, sembra opportuno

introdurre i principali istituti relativi all'imposta sul valore aggiunto, disciplinata dal D.P.R. 633/72 e successive modificazioni.

Si cercherà, pertanto, di identificare con precisione le regole principali che informano il sistema e di fornire un quadro dettagliato dei vari aspetti relativi alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Come previsto dall'art. 1 del D.P.R. 633/72, l'applicazione dell'imposta è prevista in presenza di un'operazione che rispetti seguenti requisiti:

- oggettivo: dobbiamo essere in presenza di un'operazione che costituisca effettivamente una cessioni di beni o una prestazione di servizi;
- soggettivo: l'operazione deve essere realizzata dal soggetto nell'esercizio dell'attività d'impresa o nell'esercizio di un'arte o professione;
- territoriale: l'operazione deve essere effettuata nel territorio dello Stato.

In carenza di uno di questi presupposti, l'operazione si considera "fuori campo Iva" ed in tale situazione vengono meno tutti gli adempimenti connessi alla specifica imposta. In un solo caso si prescinde da tali presupposti, ossia in caso di importazioni, poiché lo stesso art. 1 prevede che esse costituiscono operazioni imponibili da chiunque effettuate.

Da ciò si desume che la territorialità, vale a dire la definizione del criterio che ricollega l'operazione al territorio dello Stato, è fondamentale per comprendere se ed operazione sia o meno assoggettabile all'imposta in Italia.

Le regole fondamentali relative alla territorialità dell'imposta sono contenute nell'art. del D.P.R. 633/72 e nell'articolo 40 del D.L. 331/93, convertito in legge dalla L. 427/93.

Rimandando al capitolo successivo l'analisi della normativa contenuta nel D.L. 331/93 in materia di scambi intracomunitari, appare opportuno esaminare, innanzitutto, il contenuto dell'art. 7 del D.P.R. 633/72, che definisce, in primis, cosa si intende ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per "territorio dello Stato".

Nell'art. 7 è contenuta una distinzione di fondo, peraltro molto importante ai fini dell'applicazione dell'imposta, tra territorio dello Stato e territorio comunitario. Tale distinzione assume rilevanza per la definizione dei luoghi di tassazione delle prestazioni di servizi, delle cessioni e degli acquisti di beni che vengono effettuate all'interno del territorio comunitario.

Aai fini dell'imposta sul valore aggiunto, per territorio dello Stato si intende il territorio soggetto alla sovranità della Repubblica italiana - spazio terrestre delimitato dai confini naturali ed artificiali fissati in base ad accordi internazionali, comprendente il mare territoriale (lo spazio di mare distante 12 miglia dalla costa e dai punti foranei) lo spazio aereo sovrastante ed il sottosuolo - con l'esclusione:

- del comune di Livigno;
- del comune di Campione d'Italia;
- delle acque del lago di Lugano.

Dal territorio dello Stato restano altresì esclusi i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino ed alla Città del Vaticano.

Invece sono ricompresi nel territorio della Comunità i 25 Paesi aderenti all'Unione europea, con l'esclusione:

- del Monte Athos per la Grecia;
- delle isole Helgoland e del territorio di Busingen per la Germania;
- di Ceuta, Melilla e delle isole Canarie per la Spagna.

Risultano invece inclusi nel territorio comunitario il Principato di Monaco e l'isola di Man.

A questo punto, appare opportuno osservare che il territorio della Comunità individuato dalla normativa Iva ex art. 7 non coincide pienamente con il territorio doganale della Comunità definito dal Codice doganale comunitario, Reg. CEE del 12 ottobre 1992, nr. 2913/92/CE, in quanto esistono determinati territori che, pur rientrando nell'ambito del territorio fiscale della Comunità, non sono ricompresi nel territorio doganale della medesima.

L'art. 3 C.D.C., infatti, nel definire il territorio doganale della Comunità europea, presenta delle evidenti differenze rispetto a quanto prescritto dal decreto Iva.

Basti pensare, ad esempio, alle isole anglo-normanne, conosciute anche come "isole del Canale" (Jersey, Guernsey e le sue dipendenze, Brechou, Great Sark, Hern, Jethou e Lithou), con riferimento alle quali il Ministero delle finanze ha precisato che le stesse, pur essendo comprese nel territorio doganale della

Comunità europea, non fanno parte del territorio fiscale della Comunità europea, "per effetto di quanto stabilito dall'art. 227 del Trattato istitutivo delle Comunità europee".

Tali differenze producono effetti rilevanti, specie se si considera che, in seguito all'evoluzione normativa prodotta dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni sull'Iva intracomunitaria, i concetti di importazione ed esportazione sono legati al passaggio della cosiddetta linea doganale e, più specificatamente, all'ingresso delle merci nel territorio doganale (importazioni) o all'uscita delle merci dal territorio doganale (esportazioni).

Per effetto dell'art. 57, comma 1, lettera *a),* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, l'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972 ha abbandonato il riferimento alle disposizioni doganali contenute nel T.U.L.D., D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (e ha definito le importazioni come quelle "*operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità ...",* come indicato in seno all'art. 7, comma 1, lettera *b),* del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, l'Iva relativa alle importazioni si applica nel territorio di destinazione dei beni originari sia dai Paesi "terzi", per i quali risulta ancora identificabile un confine doganale, sia dai territori "terzi", ossia non compresi nel territorio fiscale della Comunità europea (es., le isole anglo-normanne).

Specularmente, le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni nei Paesi/territori "terzi" costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili ai fini Iva ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

4.1. Requisito oggettivo

Gli artt. 2 e 3 del D.P.R. 633/72 individuano come operazioni rilevanti ai fini Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi

La distinzione fra due categorie di operazioni risulta rilevante ai fini della determinazione:

- della quantificazione dell'imposta;
- dell'individuazione del momento impositivo;

In seno ai due articoli sono indicate le disposizioni relative alla quantificazione dell'operazione, alle assimilazioni ed alle esclusioni.

In particolare l'art. 2 individua come cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà o del diritto reale di godimento in relazione a determinati beni.

Al secondo comma, inoltre, vengono individuate le operazioni assimilate alle cessioni di beni:

1) le vendite con riserva di proprietà;
2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti;

3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione;
4) gli omaggi e l'autoconsumo;
5) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica.

Il successivo comma 3 definisce, altresì le numerose ipotesi che – pur rappresentando cessioni di beni fini economici - non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto:

a) le cessioni di denaro o crediti;
b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;
c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria
d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
e) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;
f) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari;

In relazione a tali operazioni, pertanto, non risulta necessario alcun adempimento contabile, di fatturazione e registrazione.

Il successivo art. 3 disciplina l'applicazione dell'Iva alle prestazioni di servizi che consistono, in linea generale, nelle prestazioni dipendenti da specifici contratti, quando vengono effettuate in cambio di un corrispettivo; non risultano, infatti rilevanti ai fini Iva le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito, a meno che non rientrino nelle ipotesi di autoconsumo.

A differenza delle cessioni di beni, infatti, le prestazioni di servizi rese a titolo gratuito devono essere ulteriormente distinte tra prestazioni rese nell'ambito dell'esercizio d'imprese e prestazioni rese nell'ambito dell'esercizio di arti e professioni. In ipotesi di autoconsumo, si considera imponibile ai fini Iva esclusivamente la prestazione di servizi resa nell'esercizio d'impresa, con le seguenti limitazioni:

- il valore della prestazione del essere superiore a 25,82 Euro;
- l'imposta afferente l'acquisto di beni e servizi relativi alla sua esecuzione deve essere detraibile.

Tra le prestazioni di servizi imponibili rientrano sia contratti tipicamente civilistici - contratto d'opera, d'appalto, di trasporto, eccetera - che prestazioni derivanti da obblighi di fare, di non fare e di permettere.

A titolo meramente esemplificativo, l'art. 3 individua una serie di operazioni assimilate alle prestazioni di servizi:

1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;
3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente;
4) le somministrazioni di alimenti e bevande;
5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

Infine, il quarto comma individua le operazioni che non si considerano prestazioni di servizi; in particolare, l'esclusione riguarda:

a) i prestiti obbligazionari e le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai medesimi;
b) le cessioni dei contratti aventi ad oggetto aziende, denaro, terreni non edificabili;
c) i passaggi di servizi dei dipendenti in occasione di operazioni straordinarie;

d) le prestazioni di mandato e le prestazioni dei commissionari, con talune eccezioni.

4.2. Requisito soggettivo

Gli artt. 4 e 5 del D.P.R. 633/72 fissano, invece, i requisiti soggettivi in base ai quali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano imponibili.

Affinché l'imposta sia applicabile ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi è necessario che l'operazione sia effettuata da imprenditori, da artisti o professionisti. Ai sensi del citato art. 1, tali preclusioni non risultano valide unicamente per le importazioni.

In linea generale, l'art. 4 si riferisce all'esercizio di un'attività d'impresa, da individuarsi in base alle regole indicate nell'art. 2195 del Codice civile, di un'attività agricola, ai sensi dell'art. 2135, nonché di attività dirette all'effettuazione di prestazioni di servizi non rientranti nel citato art. 2195. Ai fini Iva, inoltre, per la sussistenza del requisito soggettivo, l'imprenditore deve svolgere l'attività in modo abituale ed organizzato.

L'art. 5, invece, fissa i criteri soggettivi in relazione all'esercizio di arti e professioni, che devono essere parimenti svolte in modo abituale ancorché non esclusivo da una persona fisica, da un'associazione di professionisti o da una società semplice.

Infine, le disposizioni contenute negli articoli 4 e 5 del D.P.R. devono essere coordinate con quanto previsto dall'articolo 17, in relazione ai soggetti passivi

imposta: è noto, infatti, che questi ultimi non coincidono con coloro i quali realizzano il presupposto soggettivo, in quanto soggetto passivo risulta anche chi, come il rappresentante fiscale, non soddisfa tale requisito.

4.3. Territorialità dell'imposta

Il criterio fondamentale da seguire per la determinazione della territorialità dell'imposta in relazione alle cessioni di beni è rappresentato dalla localizzazione del bene al momento della cessione stessa. Le cessioni di beni si considerano imponibili perché effettuate nel territorio dello Stato quando hanno per oggetto beni esistenti nel territorio italiano.

Se per i beni immobili risulta particolarmente semplice l'applicazione di tale criterio essendo facilmente riscontrabile l'insistenza dei medesimi sul territorio dello Stato, appare più difficile, invece, in relazione ai beni mobili.

A tal proposito la norma stabilisce - in linea generale - che si considerano effettuate in Italia le cessioni che hanno per oggetto beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione (ammissione temporanea e perfezionamento attivo) esistenti nel territorio medesimo. Di contro, risultano fuori campo IVA - per carenza del principio di territorialità - le cessioni aventi ad oggetto beni che si trovano fuori dal territorio dello Stato (si pensi a prodotti fisicamente localizzati negli Stati Uniti che vengono ceduti da un operatore nazionale ad un soggetto statunitense) ovvero che si trovino in territori esclusi dal territorio italiano (come indicato, Livigno, Campione d'Italia, ecc.).

A tali regole di carattere generali sono inoltre aggiunte ulteriori disposizioni, relative, rispettivamente:

- beni in transito (provenienti da uno Stato estero e destinati ad altro Stato estero) o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (fisicamente sul territorio dello Stato ma in luoghi soggetti a vigilanza doganale); ai sensi dell'art. 21, comma 6 del D.P.R. 633/72, deve in ogni caso essere emessa la relativa fattura, apponendo un'annotazione in cui si faccia riferimento alla non imponibilità della medesima;
- beni installati in Italia per conto di un fornitore comunitario;
- beni nei confronti di passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, aeromobili o treni, se il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato; si considera intracomunitario il trasporto con luogo di partenza e di arrivo siti in Stati membri diversi e luogo di partenza quello di primo punto di imbarco dei passeggeri, luogo di arrivo quello dell'ultimo punto di sbarco.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, al fine di determinare la territorialità si applica il criterio generale della sede o stabile organizzazione del prestatore, per cui si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili

organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

Infine, l'art. 7, comma 4, fissa una serie di deroghe a tale criterio generale, a seconda delle tipologie di prestazioni, indicando i dettagliati criteri in base ai quali le medesime sono da ritenersi imponibili o meno.

In conclusione, il legislatore ha fissato una serie di criteri tesi a delimitare con precisione il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Tuttavia, ha dovuto fare i conti – oltre che con le esigenze di carattere erariale connesse al gettito prodotto dall'Iva – con gli innumerevoli interventi della Comunità europea in materia.

Sicuramente, la normativa attualmente vigente appare complessa, per cui ogni operazione commerciale deve essere attentamente analizzata dai soggetti passivi Iva, al fine di preservare costantemente la corretta applicazione dell'imposta, rispettando i criteri indicati nei citati provvedimenti legislativi.

CAPITOLO II

L'IVA NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO

1. Introduzione

La nascita e lo sviluppo del Mercato unico europeo hanno consentito la creazione un'unica vasta area di mercato dove i beni, i servizi, i capitali e le persone possono circolare liberamente senza incontrare alcun tipo di ostacolo.

Un simile obiettivo ha postulato, come prima importante tappa, la soppressione delle frontiere fiscali fra gli Stati membri, a decorrere dal 1° gennaio 1993, e l'instaurazione di un regime transitorio degli scambi tra operatori appartenenti a Stati membri diversi, in attesa della realizzazione del regime definitivo, ancora di là da venire.[40]

[40] L'attuazione del nuovo regime ha imposto la soppressione dei controlli sui beni, da parte degli Uffici doganali, e delle imposizioni sugli scambi di beni tra soggetti residenti in Stati membri diversi, all'atto del transito degli stessi attraverso i confini territoriali. Le imprese possono vendere e/o acquistare beni in tutti gli Stati membri senza essere mai sottoposte a controlli o formalità connessi con l'attraversamento di una frontiera intracomunitaria. Conseguentemente i concetti di importazione e di esportazione trovano applicazione unicamente per le operazioni di scambio effettuate verso paesi terzi o verso territori che, pur facendo parte dell'ambito doganale comunitario, ne vengono esclusi agli effetti fiscali.

2. La disciplina delle operazioni intracomunitarie

Nonostante l'affermazione, in sede comunitaria, del 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 IVA, si è dovuto tuttavia riconoscere la sua non praticabilità nella fase attuale.[41]

Pertanto, è stata adottata una disciplina particolare per un periodo transitorio, ancora in vigore, durante il quale l'imposta continuerà ad essere applicata nel paese di destinazione dei beni, in base alle aliquote ed alle condizioni di imposizione ivi vigenti ed a carico del destinatario.

Le vendite transfrontaliere sono tassate presso il compratore, secondo l'aliquota vigente nello Stato membro di destinazione.

I principi sui quali si fonda il nuovo sistema possono così sintetizzarsi:

- abbattimento delle frontiere fiscali;
- conservazione delle attuali aliquote;
- tassazione nel Paese di destinazione nei rapporti tra operatori economici;
- definizione del nuovo fatto generatore di imposta costituito dall'acquisto intracomunitario di beni nel Paese di destinazione;

[41] Tali difficoltà erano principalmente ravvisabili nelle difformità tra le strutture delle aliquote applicate, nel numero e nel livello; sussistevano, poi difficoltà pratiche di attuazione del meccanismo di compensazione del tributo tra gli Stati membri, derivanti dalla necessità di potenziare le attuali strutture informatiche, al fine di renderle adeguate alle nuove esigenze dettate dal mercato unico.

- tassazione nel Paese di origine per gli acquisti effettuati da privati consumatori. Per tali transazioni il mercato interno è stato definitivamente realizzato.

2.1. Gli acquisti intracomunitari

L'articolo 38 del D.L. n. 331/93 definisce con precisione gli acquisti intracomunitari come «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». I presupposti necessari per configurare un acquisto intracomunitario sono, quindi:

- che il cedente sia un operatore economico soggetto all'imposta sul valore aggiunto nel proprio Stato; il cessionario sia operatore economico soggetto all'IVA in Italia;
- che oggetto dell'acquisto sia un bene, acquisito a titolo oneroso e non a titolo gratuito;[42]
- che il bene oggetto di compravendita viaggi dal territorio di uno Stato membro al territorio italiano.

[42] Ai sensi dell'art. 39 del D.L. 331/ 93, gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati nel momento della consegna nel territorio dello Stato al cessionario o a terzi per suo conto ovvero, in caso di trasporto con mezzi del cessionario, nel momento di arrivo nel luogo di destinazione nel territorio stesso.

Tra gli atti di carattere traslativo o costitutivo, considerati nella norma, sono ricompresi la compravendita, la permuta, la dazione in pagamento, la somministrazione, l'appalto per la realizzazione e la fornitura di beni ed in generale tutti gli atti che, se pur civilisticamente diversi da quelli che comportano la costituzione o il trasferimento della proprietà, hanno effetti e risultati economicamente equivalenti, come la costituzione ed il trasferimento di diritti reali di godimento.

In merito a tale ultima specie di diritti, la cui costituzione o il cui trasferimento comporta il verificarsi di un acquisto intracomunitario, non potendo comprendere diritti sui beni immobili, gli stessi devono ritenersi limitati all'usufrutto e all'uso.[43]

L'onerosità dell'operazione determina che vi sia un rapporto sinallagmatico tra le parti del contratto e il corrispettivo dell'acquisto può essere sia in denaro che in natura[44].

Il requisito del trasporto o spedizione dei beni da uno ad altro Stato membro è ritenuta essenziale ai fini del perfezionamento dell'operazione intracomunitaria, sicché questa non si configura allorquando non vi sia lo spostamento fisico dei beni. Non è rilevante colui che curi materialmente la spedizione,[45] in quanto ciò

---

[43] In tal senso P. Maspes, *Gli scambi intracomunitari*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Francesco Tesauro, UTET, 2001, pag. 874.

[44] Rientra perciò nell'ipotesi, l'effettuazione, da parte dell'acquirente, di una cessione di beni o di una prestazione di servizi quale contropartita.

[45] Circolare del Ministero delle Finanze n. 13 del 23 febbraio 1994, par. B.1.1.

che conta è che i beni giungano nel territorio dello Stato membro in cui verranno immessi in consumo.

Ulteriore elemento necessario è che l'operazione avvenga tra due soggetti passivi d'imposta (salvo casi specifici quale l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi). In mancanza di tale requisito, l'introduzione del bene nel territorio dello Stato non assume alcuna rilevanza. Il comma 1 dell'art. 38 pone una ulteriore condizione per l'applicazione dell'imposta, in quanto si richiede che l'acquisto sia effettuato «*nell'esercizio di imprese, arti o professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni…, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato*». Fatte salve le eccezioni, il presupposto soggettivo per gli acquisti intracomunitari coincide con la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

La fattura relativa all'acquisto comunitario deve essere numerata e integrata dal cessionario con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché l'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni e servizi acquistati.[46]

L'art. 38, comma 3, elenca le fattispecie che sono assimilate agli acquisti intracomunitari. La prima ipotesi è relativa all'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, di beni provenienti

[46] Le fatture relative agli acquisti intracomunitari, così integrate, devono essere annotate, entro il mese di ricevimento, ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento, distintamente nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine di numerazione. Le stesse fatture devono essere annotate nel registro degli acquisti, distintamente, entro il mese successivo a quello di ricevimento, ma non anteriore al mese di annotazione nel registro delle fatture emesse ex art. 47 del D.L. 331/93. Il più consueto comportamento dei contribuenti consiste nell'annotare la fattura di acquisto intracomunitario sia sul registro delle fatture emesse che sul registro degli acquisti nel medesimo periodo di liquidazione dell'imposta, al fine di ottenere una sostanziale neutralità o compensazione tra l'imposta a debito e quella detraibile, rinviando l'applicazione dell'imposta al momento della vendita.

da altro Stato membro. In tale fattispecie non si verifica un fenomeno traslativo del potere di disporre dei beni introdotti nello Stato, potendo trattarsi anche di passaggi di beni nell'ambito della stessa impresa. Le ipotesi più frequenti sono le introduzioni nel territorio dello Stato di "*beni - stock*", provenienti da altri Paesi membri, in magazzini propri o di terzi soggetti che assumono la qualifica di depositari, nonché delle introduzioni di beni strumentali.[47] Rientrano, inoltre, nell'ambito applicativo della disposizione, le introduzioni nel territorio dello Stato di beni ivi affidati in deposito per la successiva rivendita. Tale vendita costituisce cessione interna territorialmente rilevante agli effetti impositivi.

In base al comma 3, alla lettera d) del citato articolo, è considerato altresì acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di tali soggetti, di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro.

L'art. 38, comma 5, individua, invece, le operazioni che non costituiscono acquisti intracomunitari. In base alla lettera a), sono escluse le introduzioni di beni formanti oggetto nel territorio dello Stato di lavorazioni, quali operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali,[48] se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, in tale Stato membro, ovvero in diverso, ovvero al di fuori del territorio della Comunità. Sono ugualmente escluse le introduzioni di beni che, se importati, fruirebbero del beneficio della ammissione in temporanea importazione in esenzione dei dazi doganali, quali, ad esempio, i beni destinati a fiere ed esposizioni. Infine, vi sono anche quei beni temporaneamente utilizzati in Italia

---

[47] Così P. Centore, *IVA comunitaria*, IPSOA, 2001, pag. 286.

[48] Vd. N. Pollari e S. Capolupo, *IVA e Imposte indirette*, Buffetti Editore, 1999, pag. 245.

quali beni strumentali, per l'esecuzione di prestazioni di servizi da parte dello stesso soggetto che li ha introdotti nel territorio dello Stato, quale una apparecchiatura speciale da cantiere per l'esecuzione di lavori stradali. La movimentazione dei predetti beni deve risultare da annotazioni nell'apposito registro di cui all'articolo 50, comma 5.

A differenza di quanto previsto dall'articolo 28-*bis* della direttiva comunitaria n. 91/680, che prevede una durata non superiore a 24 mesi, l'articolo 38 non stabilisce espressamente un limite temporale per la permanenza dei beni nel territorio dello Stato.

E' stato ritenuto che, in ogni caso, la disposizione non operi per le introduzioni di beni che restino nel territorio dello Stato per un periodo superiore al predetto limite, le quali configurano perciò acquisti intracomunitari.[49]

In base alle lettere b) e d), risultano escluse dalla disciplina del D.L. n. 331/93, l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto, nonché gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese.

Al contrario, va considerato acquisto intracomunitario di beni l'introduzione nel territorio dello Stato di dischi, nastri, cassette ed altri supporti relativi a software standardizzato o altri prodotti parimenti standardizzati.

Non configurano, infine, acquisti intracomunitari, per l'espressa disposizione nell'articolo 37, comma 1, del D.L. n. 41 del 13 febbraio 1995,[50] gli acquisti dei beni usati, nonché degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, la cui

[49] Così la circolare del Ministero delle Finanze n. 13 del 23 febbraio 1994 al par. B.1.3.

[50] Il decreto è stato convertito dalla legge n. 85 del 22 marzo 1995.

cessione nello Stato membro di provenienza sia stata assoggettata al regime del margine previsto dall'articolo 26-*bis* della Direttiva n. 77/388, introdotto dalla Direttiva n. 94/5 del 14 febbraio 1994.

L'articolo 39 del D.L. n. 331/93 reca la disposizione ai fini dell'individuazione dell'effettuazione dell'operazione. Come riportato nel testo della norma e, in seguito, precisato dalla già citata circolare del Ministero delle Finanze n. 13 del 23 febbraio 1994, «*l'effettuazione dell'acquisto intracomunitario deve intendersi riferita al momento in cui il bene viene consegnato nello Stato al cessionario italiano o ad un terzo per suo conto*». Qualora i beni vengano trasportati con mezzi dello stesso cessionario, l'effettuazione dell'operazione si verifica al momento dell'arrivo nel luogo di destinazione situato nel territorio dello Stato.

In entrambi i casi, affinché l'acquisto intracomunitario venga considerato effettuato, devono essersi già verificati gli effetti traslativi o costitutivi della proprietà o di altro diritto reale.

In caso di contratti estimatori e simili, l'acquisto si considera effettuato, sempre che vi sia stata l'annotazione nell'apposito registro dell'articolo 50, comma 5, all'atto della rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero alla scadenza del termine pattuito dalle parti e, in ogni caso, dopo un anno dal ricevimento. Se i beni vengono restituiti prima della scadenza del termine convenuto, non si realizza alcuna acquisizione.

In analogia a quanto previsto nella disciplina per le operazioni interne, il comma 2 dell'articolo 39 prevede che in caso di ricevimento di fattura o di pagamento in tutto o in parte del corrispettivo, prima dell'evento indicato al comma 1,

l'operazione si considera effettuata, per l'importo pagato o fatturato, alla data di ricezione della fattura.

I contribuenti che effettuano acquisti intracomunitari devono presentare agli uffici doganali (competenti in relazione alla sede del soggetto obbligato) elenchi riepilogativi degli acquisti Mod. INTRA-2, con l'indicazione degli acquisti registrati nel periodo (D.M. 21 ottobre 1992). In relazione a tali obblighi, si rammenta che il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze datato 12 dicembre 2002 ha notevolmente semplificato la compilazione e le modalità di presentazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari essendo stata modificata la periodicità dell'adempimento in oggetto.[51]

Relativamente alle operazioni intracomunitarie, la disposizione de qua prevede, infatti, che gli elenchi aventi periodi di riferimento decorrenti dall'anno 2003, per gli acquisti intracomunitari devono essere presentati con cadenza:

- mensile, per i soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente o, in caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari, presumono di realizzare nell'anno in corso, acquisti intracomunitari per un ammontare complessivo superiore a 150.000,00 euro;
- annuale, per i restanti soggetti.

Per gli acquisti intracomunitari effettuati a partire dal 1° gennaio 2003 sono cambiate le regole relative alla "nomenclatura combinata" ed alla "natura della transazione" che rivestono rilevanza esclusivamente statistica.

[51] Tale provvedimento è stato pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana del 20 dicembre 2002, n. 298.

La riforma ha, altresì, elevato la soglia relativa all'obbligo di inserimento delle voci "valore statistico", "condizioni di consegna" e "modo di trasporto" che sono state innalzate dal "vecchio" limite di euro 1.807.599,00 a quello di euro 2.500.000,00.

L'acquirente che applica l'IVA al suo acquisto deve inoltre dichiarare il totale delle operazioni di acquisti intracomunitari in un riquadro della sua dichiarazione IVA e può chiedere la detrazione di tale IVA nella stessa dichiarazione.

L'effetto pratico del metodo di rilevazione contabile utilizzato per gli acquisti intracomunitari - sotto il profilo dell'IVA - è rappresentato dalla neutralità dell'imposta applicata dal cessionario (l'imposta rilevata negli acquisti si compensa con quella rilevata nelle vendite).

Quando quest'ultimo provvederà a rivendere il bene in ambito nazionale, emetterà fattura aggiungendo l'IVA e verrà così a rilevare il reale ed effettivo debito d'imposta, corrispondente all'importo IVA pagatogli dal cliente nazionale.

Appare chiaro che un'impresa nazionale che operi abitualmente acquistando beni da un'impresa comunitaria e rivendendo i medesimi ad altro soggetto nazionale, accumula un importante e crescente debito IVA, che si forma via via che le merci sono immesse nel mercato interno.

Ai fini di una più chiara ed analitica disamina della normativa in esame, sembra opportuno richiamare un esempio pratico del meccanismo impositivo derivante da un acquisto intracomunitario e dalla successiva cessione imponibile della merce ad un soggetto nazionale.

Innanzitutto, poniamo che la società "*ALFA S.p.A.*" acquisti beni mobili per € 1.000 da un venditore comunitario e riceva gli stessi in Italia.

All'atto della ricezione della fattura passiva del venditore comunitario, ALFA S.p.A. – al fine di assicurare la neutralità dell'IVA nei suoi confronti – dovrà provvedere alla registrazione contabile della stessa sia nel registro delle vendite sia in quello degli acquisiti nei termini seguenti:

REGISTRO IVA DEGLI ACQUISTI		***REGISTRO IVA DELLE VENDITE***	
Imponibile	**Iva** **(a credito)**	**Imponibile**	**Iva** **(a debito)**
€ 1.000	€ 200	€ 1.000	€ 200

Dalle indicate modalità di contabilizzazione, appare di tutta evidenza che l'IVA sull'acquisto comunitario – in sede di liquidazione periodica (e poi in dichiarazione) – risulta neutrale per ALFA S.p.A., che compensa l'IVA sulle vendite con l'IVA sugli acquisiti come segue:

LIQUIDAZIONE IVA	
Iva sugli acquisti **(a credito)**	**Iva sulle vendite** **(a debito)**
€ 200	€ 200
Totale IVA da versare: € 0	

ALFA S.p.A. rivende, poi, sul mercato italiano i beni acquistati dall'altro operatore comunitario, applicando solitamente un ricarico medio sul costo di acquisito (nella simulazione si ipotizza un ricarico del 30%) ed addebitando conseguentemente un costo di € 1.300 (ossia «*costo di acquisto*» di € 1.000 + «*ricarico*» di € 300). In sede di cessione, ALFA S.p.A. deve applicare l'IVA (nella misura del 20%) sul prezzo di cessione (*alias* nella circostanza su € 1.300). Ne consegue che la fattura attiva emessa da ALFA S.p.A. in sede di cessione sarebbe la seguente:

FATTURA ATTIVA EMESSA DA ALFA S.P.A.	
Prezzo di cessione (imponibile)	**Iva sulla vendita (20% a debito)**
€ 1.300	€ 260
Totale fattura (€ 1.300 + € 260) = € 1.560	

Dalle indicate modalità di contabilizzazione, appare di tutta evidenza che ALFA S.p.A. dovrebbe versare – a seguito dell'effettuazione delle due operazioni *sub* b) e d) (ossia acquisto intracomunitario delle merce e rivendita in Italia) ed in sede di liquidazione periodica (e poi in dichiarazione) – l'IVA così determinata:

LIQUIDAZIONE IVA	
Iva sugli acquisti **(a credito)**	**Iva sulle vendite** **(a debito)**
€ 200	€ 200
====	€ 260
Totale IVA da versare: € 260	

Alla luce di quanto sopra esposto, consegue che – in capo al primo acquirente nazionale (nella specie ALFA S.p.A.) – l'acquisto di merce dal soggetto comunitario e la successiva vendita in Italia genera un debito d'imposta verso l'erario corrispondente al solo tributo applicabile al prezzo di rivendita sul mercato domestico.

Risulta, quindi, intuitiva la ragione per cui la normativa in esame si presta ad essere sfruttata da condotte criminali gravissime ed insidiose: attraverso l'interposizione di un soggetto che acquisti fittiziamente dal fornitore comunitario e rivenda al reale compratore, assumendosi quindi l'integrale debito d'imposta, l'effettivo acquirente si trova ad utilizzare fatture alle quali è applicata l'IVA, assumendo il correlativo diritto alla detrazione; gli importi pari all'IVA, formalmente versati dal reale acquirente all'interposto, vengono poi variamente spartiti tra i due interessati atteso che, di regola, l'interposto stesso non presenta alcuna dichiarazione, né provvede al pagamento dell'imposta.

2.2. Le cessioni intracomunitarie

L'art. 41 del D.L. n. 331/93 individua le operazioni da qualificare come "*cessioni intracomunitarie*" non imponibili, delineando i presupposti, oggettivi e soggettivi, la cui ricorrenza è necessaria per l'applicabilità della relativa disciplina.

Il concetto di cessione va desunto dalla definizione generale contenuta nell'articolo 2 del D.P.R. n. 633/72: in base al disposto contenuto nell'articolo 41, comma 1, lettera a), costituiscono anzitutto cessioni intracomunitarie non imponibili, "le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto dal territorio dello Stato nel territorio di altro Stato membro, nei confronti di soggetti tenuti, nel Paese di destinazione, ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati".

Devono pertanto sussistere, in linea di principio, gli stessi requisiti previsti per la configurabilità di un acquisto intracomunitario.

Sia il cedente che l'acquirente devono essere soggetti passivi d'imposta, l'operazione deve comportare il trasferimento o la costituzione della proprietà o di altro diritto reale sui beni mobili, deve essere posta in essere a titolo oneroso e, infine, i beni ceduti devono essere effettivamente spediti o trasportati in altro Stato membro.

La previsione di non imponibilità contenuta nell'articolo 41 è espressamente riferita alle cessioni a titolo oneroso, *ergo* per le cessioni a titolo gratuito trova

applicazione la disciplina ordinariamente prevista per tali specie di cessioni effettuate nel territorio dello Stato.[52]

In base alla successiva lettera c) costituiscono altresì cessioni intracomunitarie non imponibili le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato in quello di altro Stato membro, di beni destinati ad essere in tale ultimo Stato installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto.

La previsione di non imponibilità tende ad evitare una doppia imposizione, nel territorio dello Stato e nello Stato membro ove i beni sono installati, montati o assemblati, nel quale tali operazioni rilevano ai fini impositivi, come cessione interna.

Il comma 2 dell'articolo 41 prevede alcune operazioni che costituiscono ipotesi assimilate di cessioni intracomunitarie.

Un'ipotesi è quella presa in considerazione alla lettera c), ove si equiparano a cessioni intracomunitarie gli invii nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo o da terzi per suo conto, di beni in relazione ai quali non si verifica in effetti un fenomeno traslativo del potere di disporre degli stessi.

La norma si riferisce a passaggi di beni nell'ambito della stessa impresa e prende in considerazione gli invii destinati ad essere stabilmente impiegati nell'attività produttiva ivi esercitata, o a formare ivi oggetto di una successiva commercializzazione[53].

---

[52] In tal senso concordano la circolare ministeriale n. 13/94, par. B.2.1; M. Mandò e G. Mandò, *Manuale dell'IVA*, IPSOA, 2000, pag. 164; P. Centore, *IVA comunitaria*, IPSOA, 2001, pag. 121.

[53] P. Maspes, *Gli scambi intracomunitari*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da F. Tesauro, UTET, 2001, pag. 909.

Quanto detto si ricava dal comma 3 dell'articolo 41, nel quale si escludono dall'assimilazione gli invii di beni nel territorio di altro Stato membro ivi destinati a formare oggetto di operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali o ad essere temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazione di servizi ovvero che, se fossero ivi importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dei dazi doganali.

Tali invii a carattere temporaneo, ai sensi del comma 5 dell'articolo 50, devono essere annotati in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 del D.P.R. n. 633/72.

Per quanto riguarda la disciplina sostanziale applicabile alle cessioni intracomunitarie, deve farsi riferimento alle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/72, in quanto nulla prevede il decreto –legge; pertanto, occorre basarsi sul rinvio contenuto all'articolo 56.[54]

Pertanto si rendono applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 6 del citato D.P.R., in base al quale il momento di effettuazione per i beni mobili materiali si considera verificato, in linea generale, all'atto della loro consegna o spedizione.

Per quanto riguarda le cessioni di beni per le quali si prevede che gli effetti traslativi si producano posteriormente alla consegna o spedizione, le stesse si considerano effettuate quando si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

In relazione a questa norma, la scomparsa della merce durante il trasporto dall'Italia all'altro Stato comunitario può dare luogo alle seguenti diverse ipotesi di trattamento fiscale, a seconda che:

---

[54] In tal senso, la Circolare ministeriale n. 13/94, par. B.3.2.

1) i beni scompaiano durante il trasporto effettuato con mezzi propri del venditore:

- se la scomparsa dei beni si verifica nel territorio dello Stato, si ritiene - in analogia a quanto chiarito con la circolare n. 31 del 10 ottobre 1979 della Direzione Generale delle Tasse - che tale evento "impedisce il sorgere del presupposto impositivo";
- se i beni scompaiono durante il trasporto nel territorio dell'altro Paese membro, si configura per il venditore nazionale una cessione intracomunitaria non imponibile, fermo restando per il cedente l'adempimento degli obblighi previsti nel Paese membro di scomparsa dei beni;

2) i beni scompaiano durante il trasporto effettuato con mezzi propri dell'acquirente o tramite un vettore su incarico di uno dei due operatori.

L'operazione si considera in ogni caso avvenuta, in quanto si è verificato in capo all'acquirente il trasferimento del potere di disporre dei beni, con la conseguenza che:

- se la scomparsa dei beni si verifica in Italia, l'operazione è da qualificare come cessione interna;

- se la scomparsa dei beni si verifica nel territorio di altro Stato membro, l'operazione si concretizza in una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41 del decreto-legge, in considerazione del fatto che i beni sono comunque usciti dal territorio nazionale.

Sotto il profilo degli adempimenti formali, il comma 2 dell'art. 46 prevede l'emissione della fattura a norma dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72. Da tale richiamo si ricava che la fattura deve essere emessa, di regola, al momento di effettuazione dell'operazione, da individuarsi secondo le comuni regole dettate per le cessioni di beni.

E' da ritenersi applicabile la disposizione contenuta nel comma 4 dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633/72, che consente il differimento della fatturazione fino al quindicesimo giorno del mese successivo a quello della consegna o spedizione, ove queste risultino da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare l'operazione.

Le fatture devono essere emesse in duplice esemplare, vanno numerate e devono contenere - in luogo dell'ammontare dell'imposta – la qualificazione dell'operazione come non imponibile, con l'indicazione della norma che prevede tale non imponibilità. La fattura deve altresì contenere il numero di identificazione attribuito, agli effetti dell'IVA, al cessionario dallo Stato membro di appartenenza di quest'ultimo.

Nelle ipotesi di invio di beni in altro Stato membro per le esigenze della propria impresa ovvero ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto

nazionale, deve essere indicato il numero identificativo attribuito dallo Stato di destinazione dei beni al proprio rappresentante fiscale o alla propria impresa ivi operante.

Anche per quanto riguarda le cessioni intracomunitarie il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze datato 12 dicembre 2002 ha notevolmente semplificato la compilazione e le modalità di presentazione degli elenchi INTRASTAT riepilogativi delle operazioni effettuate, che devono essere presentati con cadenza:

- mensile, allorché l'ammontare delle cessioni è superiore ad euro 200.000,00;
- trimestrale, allorché l'ammontare delle cessioni è superiore ad euro 40.000,00;
- annuale, allorché l'ammontare delle cessioni è inferiore ad euro 40.000,00;

In base alle nuove disposizioni, inoltre, risultano altresì modificate le voci "nomenclatura combinata" e "natura della transazione" in quanto viene previsto che non è più necessario inserire le stesse ai fini fiscali, ma solo statistici.

Il provvedimento menzionato ha innalzato, inoltre, la soglia relativa all'obbligo di inserimento delle voci "valore statistico", "condizioni di consegna" e "modo di trasporto", poiché il "vecchio" limite di euro 3.615.198,00 è stato elevato ad euro 4.300.000,00.

Per quel che concerne l'annotazione delle fatture relative alle cessioni intracomunitarie, l'art. 47, comma 4, del D.L. n. 331/93 prevede che debbano essere annotate distintamente, nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine della numerazione alle stesse attribuito all'atto della loro emissione e con riferimento alla data della loro emissione.

Il termine entro il quale procedere all'annotazione di tali fatture non è indicato nel decreto-legge, per cui, in forza del già ricordato rinvio contenuto all'articolo 56, devono osservarsi i termini previsti dall'articolo 23 del D.P.R. n. 633/72. Pertanto tali fatture devono, di regola, essere annotate entro 15 giorni dalla data di emissione e con riferimento a tale data.

Una previsione specifica non è contenuta nell'art. 47 del D.L. n. 331/93, relativamente alle operazioni per le quali, risultando la consegna o spedizione da documento idoneo, ci si avvale del differimento della fatturazione accordato dall'articolo 21, comma 4, del D.P.R. n. 633/72.

In seguito alle modifiche recate agli articoli 21 e 23 del D.P.R. dal D.L. n. 328/97, le fatture relative a tali operazioni devono essere annotate entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello della consegna e della spedizione, ma con riferimento comunque a tale ultimo mese.

Ancorché, formalmente, l'art. 47 del D.L. n. 331/93 non sia stato aggiornato per tener conto di tale modifica, è stato ritenuto che anche alle fatture differite relative a cessioni intracomunitarie sia stata estesa la disciplina sopra enunciata per le operazioni interne.[55]

---

[55] Così F. Santoro, *L'IVA e gli scambi intracomunitari*, Giuffré, 1998 e P. Maspes, *Gli scambi intracomunitari*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da F. Tesauro, UTET, 2001, pag. 928.

2.3. Le prestazioni di servizi

L'attuale disciplina degli scambi intracomunitari non riguarda, di regola, le prestazioni di sevizi, con l'eccezione di quelle relative a beni mobili che, nella previgente disciplina, venivano valorizzate in dogana in sede di determinazione dell'imponibile all'atto dell'importazione, nonché di prestazioni a queste comunque connesse.

La disciplina di tali prestazioni è contenuta negli artt. 40, 41 e 44 del D.L. n. 331/93. In tali disposizioni si fa riferimento a:

- le prestazioni di servizi relative a beni mobili, quando il bene oggetto della prestazione al termine della stessa sia spedito o trasportato al di fuori dello Stato membro in cui la prestazione stessa è eseguita (art. 40, comma 4-*bis*);
- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e le prestazioni di intermediazione relative ai predetti trasporti (art. 40, comma 5);[56]
- le prestazioni accessorie a quelle di trasporto intracomunitario e le prestazioni di intermediazione relative a tali prestazioni accessorie (art. 40, comma 6);
- le altre prestazioni di intermediazioni relative ad operazioni su beni mobili, diverse dalle prestazioni di intermediazioni relative a trasporti intracomunitari, da quelle relative a prestazioni accessorie a trasporti intracomunitari e da quelle relative alle operazioni di cui alla lettera d) dell'articolo 7, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 (art. 40, comma 8).

[56] Per una casistica e la disciplina sui trasporti intracomunitari vedi N. Pollari e S. Capolupo, *IVA e Imposte indirette*, Buffetti Editore, 1999, pag. 254.

In merito alle prestazioni relative a beni mobili, si rileva che le stesse, in base all'articolo 7, comma 4, lettera b), del D.P.R. n. 633/72, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se sono ivi eseguite.

Fino al 13 marzo 1997, data antecedente a quella di entrata in vigore della legge n. 28 del 18 febbraio 1997, una disciplina particolare trovava applicazione per le prestazioni, eseguite in uno Stato membro diverso da quello del soggetto passivo d'imposta committente, dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili e comportanti la produzione, il montaggio o l'assemblaggio di beni ottenuti dal prestatore utilizzando beni o materie prime forniti allo stesso, in tutto o in parte, dal committente.

Antecedentemente alla novella legislativa, in base alle previsioni contenute negli articoli 38, comma 3, lettera a) e 41, comma 2, lettera a), tali operazioni non venivano considerate come prestazioni di servizi, ma, per *fictio iuris*, rispettivamente acquisti e cessioni comunitarie.

Sulla materia è intervenuta la direttiva n. 95/7/CEE, che ha modificato la direttiva n. 77/388/CEE, e che è stata recepita in Italia con la legge n. 28 del 18 febbraio 1997.

La nuova disciplina considera territorialmente rilevanti nello Stato membro in cui il committente è identificato ai fini IVA le prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali (lavorazioni, riparazioni, trasformazione, taratura di apparecchiature, etc.), comprese le perizie, allorquando si verificano le seguenti condizioni:

- il committente è identificato in uno Stato membro diverso da quello in cui avviene la prestazione;
- i beni, al termine della prestazione, sono inviati o spediti in altro Stato membro.

In tal modo, viene operata una deroga ai criteri stabiliti dall'articolo 7, quarto comma, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972, disposizione che si rende invece applicabile allorché venga meno una delle condizioni sopra indicate.
Conseguentemente, le operazioni si considerano effettuate in Italia quando:

- la prestazione - sebbene eseguita in altro Stato membro - viene commissionata da soggetto passivo d'imposta nazionale ed il bene ottenuto, a fine lavorazione, è trasportato o spedito al di fuori di tale Stato membro;
- la prestazione è resa sul territorio dello Stato da operatore nazionale nei confronti di privato consumatore o di soggetto extracomunitario non identificato ai fini IVA in ambito comunitario;
- la prestazione è resa in Italia su beni che a fine lavorazione rimangono nel territorio stesso, a nulla rilevando la qualificazione soggettiva del committente.

E' opportuno evidenziare che l'applicazione dell'articolo 40, comma 4-*bis*, si rende possibile solo se il bene oggetto della prestazione è un bene comunitario o immesso in libera pratica. In caso contrario si rendono applicabili le disposizioni di cui agli articoli 7 e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972.

2.4. Le operazioni triangolari

Le operazioni triangolari si realizzano per effetto di un doppio negozio giuridico, avente ad oggetto i medesimi beni, che vengono consegnati direttamente dal primo fornitore al secondo cessionario, con un unico trasferimento fisico.[57]

Il primo trasferimento giuridico avviene tra il cedente e il primo cessionario, che vende a sua volta il bene oggetto della transazione ad un altro soggetto, ponendo così in essere un secondo ed autonomo negozio giuridico.

Tuttavia, di fatto il bene viene consegnato direttamente dal cedente al secondo cessionario, senza passare per il tramite del primo cessionario.

Nel regime transitorio degli scambi intracomunitari delineato dalla direttiva n. 680 del 16 dicembre 1991, non era previsto un sistema di "operazioni triangolari" nell'ambito delle cessioni all'esportazione.

La realizzazione di operazioni triangolari era stata impostata in modo che divenissero rilevanti per il sistema di controllo, in assenza di barriere doganali, solo le operazioni effettuate negli Stati in cui erano identificati, ai fini IVA, il primo fornitore ed il destinatario finale dei beni, con l'obbligo della nomina di un rappresentante fiscale nel Paese di destinazione o di origine dei beni da parte del soggetto promotore della triangolazione (il cedente - cessionario).

Il meccanismo ipotizzato, pur apparendo sostanzialmente trasparente ed idoneo ad evitare eventuali pericoli di frode, avrebbe avuto il grosso difetto di imporre agli

[57] N. Pollari e S. Capolupo, *IVA e Imposte indirette*, Buffetti Editore, 1999, pag. 271.

operatori economici, che volevano realizzare operazioni triangolari con tutti gli altri Paesi membri, di nominarsi un rappresentate fiscale per ogni Stato.

Per tali motivi, in seno alla direttiva n. 111 del 14 dicembre 1992,[58] è stato concepito un sistema di semplificazioni, che prevede l'eliminazione dell'obbligo di nominare il rappresentante fiscale nello Stato di destinazione del bene da parte del cedente-cessionario, promotore della triangolazione, a condizione che designi il proprio cessionario quale "debitore dell'imposta" relativa alla cessione in tale Stato.

La disciplina è stata successivamente integrata con quanto previsto dalla Direttiva n. 2000/65,[59] che ha qualificato quale facoltà e non più obbligo la designazione di un rappresentante fiscale responsabile per gli operatori europei che effettuano operazioni imponibili in un altro Stato membro, che hanno anche la facoltà di identificarsi direttamente in tale Paese.[60]

In tal modo il soggetto passivo che effettua l'operazione diviene il solo debitore dell'imposta, indipendentemente dallo Stato membro di perfezionamento della transazione e dalla residenza all'interno del Paese interessato.

Sulla base degli esempi riportati nella circolare ministeriale n. 13/94, si procede all'analisi degli obblighi formali in capo al soggetto residente in Italia nelle diverse ipotesi.

---

[58] Direttiva n. 111 del 14 dicembre 1992, in G.U.C.E. L 384 del 30 dicembre 1992.

[59] Direttiva n. 65 del 17 ottobre 2000, in G.U.C.E. L 269 del 21 ottobre 2000.

[60] La nuova disciplina prevede che sia l'identificazione diretta sia la rappresentanza fiscale comportino l'attribuzione per il soggetto nazionale di un numero di identificazione IVA e che la responsabilità che prima era sempre in capo al rappresentante passi, adesso, in capo al rappresentato.

2.4.1. Triangolazione nazionale

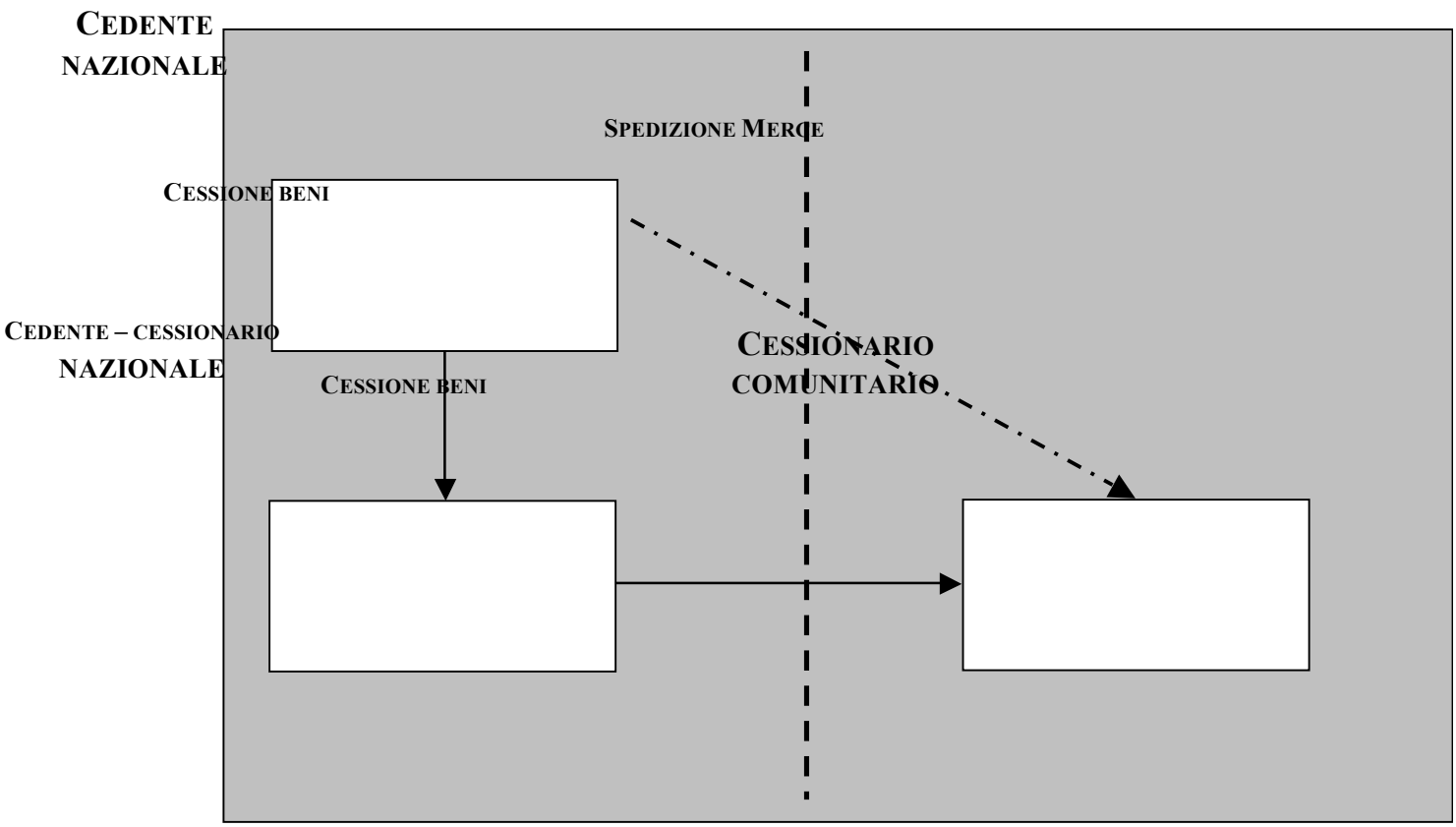
Le operazioni di triangolazione nazionale sono caratterizzate dalla presenza di due soggetti IVA residenti nel territorio dello Stato, fornitore ed acquirente, ed un soggetto estero comunitario, destinatario finale dei beni.

L'articolo 58 del D.L. n. 331/93 riprende la "triangolazione" di cui all'articolo 8, lettera a) del D.P.R. n. 633/72, disponendo la non imponibilità delle vendite al cessionario nazionale dei beni trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.

In tale operazione, mentre il primo fornitore opera una cessione nazionale (non imponibile *ex* articolo 58), il cessionario che effettua la successiva cessione verso l'altro Paese membro ne compie una intracomunitaria per la quale è tenuto ad emettere una fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 41 e da computare nel relativo elenco riepilogativo.

La prova dell'invio del bene direttamente all'estero, può essere data dalla fattura afferente il trasporto, emessa nei confronti del primo fornitore nazionale, ovvero da un contratto scritto, da una lettera di incarico o altro idoneo documento dal quale risulti che il primo cedente nazionale abbia consegnato i beni in altro Stato membro.

1. Schema di triangolazione nazionale



2.4.2. Triangolazione comunitaria

E' caratterizzata da tre soggetti d'imposta appartenenti a tre diversi Stati comunitari.

1° Caso: IT acquista beni da soggetto d'imposta residente in Francia (FR), con incarico a quest'ultimo di consegnarli direttamente al proprio cliente spagnolo (SPA).

IT, quale soggetto primo cessionario, riceve una fattura da FR senza imposta, che deve integrare e registrare, senza tuttavia indicare l'IVA. A sua volta emette fattura senza IVA designando espressamente sul documento il soggetto SPA quale responsabile del pagamento dell'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Spagna.

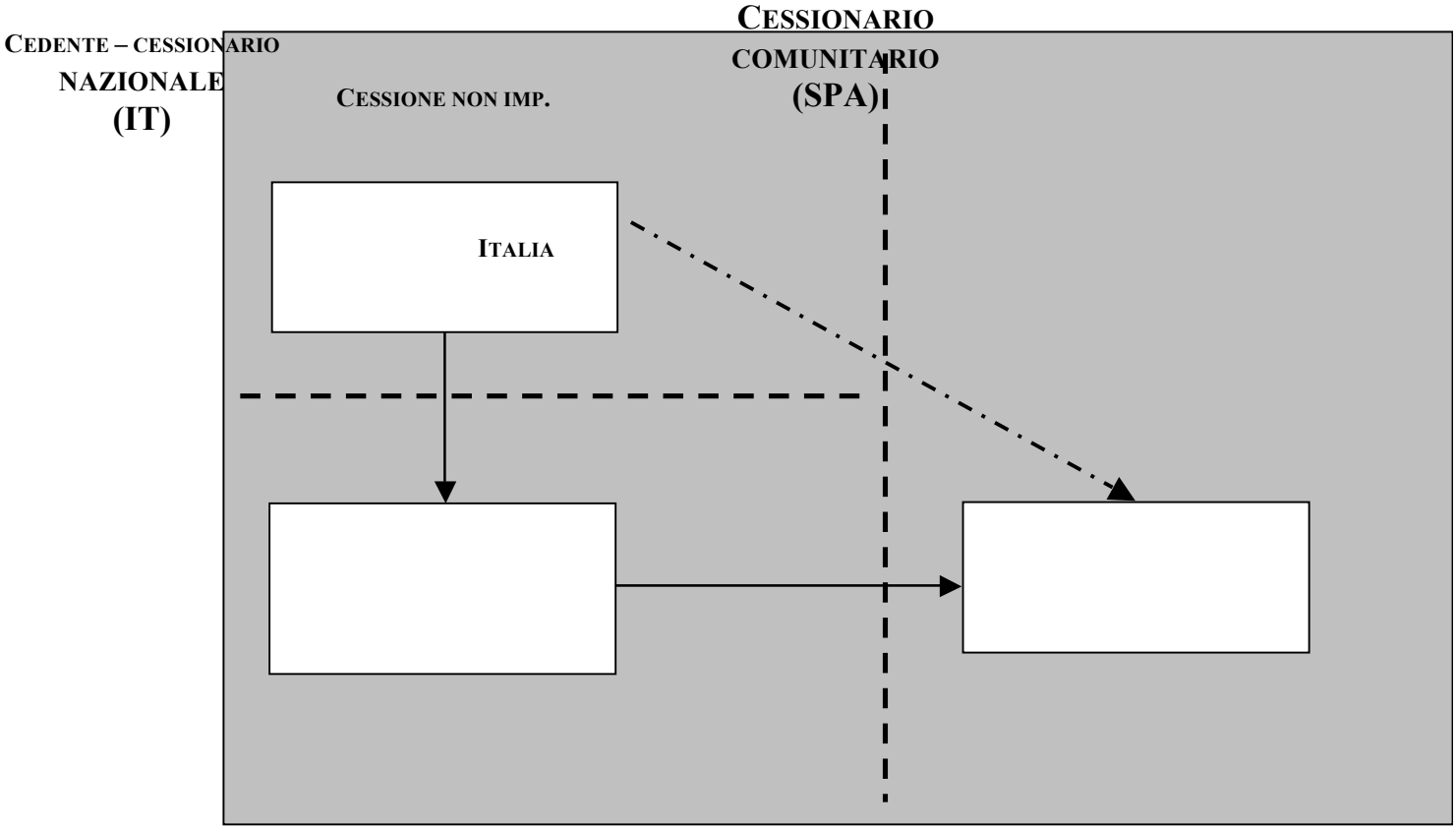
STATO MEMBRO A STATO MEMBRO B

CEDENTE COMUNITARIO (FR)

Per entrambe le operazioni sorge l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi.

SPEDIZIONE MERCE

CESSIONE NON IMPONIBILE **2. Schema di triangolazione comunitaria**



2° Caso: IT cede beni al cliente olandese (NL), con consegna diretta in Grecia (EL) su incarico di NL.

Il soggetto cedente IT effettua una cessione intracomunitaria, per cui deve emettere un fattura non imponibile *ex* articolo 41, comma 1, nei confronti di NL, con specificazione del fatto che trattasi di operazione triangolare. Questa va poi annotata nel registro delle fatture emesse e, successivamente, IT compilerà l'elenco riepilogativo per le cessioni.

3° Caso: EL cede beni a FR, ma li consegna direttamente a IT su incarico di FR.

IT, quale soggetto cessionario finale, riceve fattura senza IVA, con la quale il fornitore francese lo designa espressamente quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta in Italia. Tale fattura deve essere integrata e registrata nei modi stabiliti dagli articoli 46 e 47 del decreto-legge. Infine IT compilerà il modello riepilogativo per gli acquisti.

2.4.3. Triangolazione con intervento di soggetto residente al di fuori del territorio comunitario.

In tale ipotesi, qualsiasi tipo di operazione non rileva ai fini della disciplina intracomunitaria, a meno che il soggetto non comunitario nomini un rappresentante fiscale in uno dei due Paesi membri della Comunità in cui risiedono i soggetti comunitari.

In seguito all'entrata in vigore della già citata Direttiva n. 2000/65/CEE, l'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale debitore dell'imposta può essere richiesto dagli Stati membri solo ai soggetti passivi non residenti, cittadini di Paesi con i quali non esiste uno strumento giuridico che disciplini una assistenza reciproca analoga a quella prevista all'interno della Comunità.[61]

[61] Si fa riferimento alle Direttive nn. 76/308 e 77/799, rispettivamente pubblicati in G.U.C.E. L 73 del 19 marzo 1976 e L 336 del 27 dicembre 1977, ed al Regolamento n. 218/92, pubblicato in G.U.C.E. L 24 del 1° febbraio 1992.

E' prevista anche la possibilità di effettuare operazioni di triangolazione con lavorazione, che prevedano, oltre la transazione dei beni, anche la lavorazione degli stessi da parte di un operatore diverso dal cedente o cessionario finale. In tal caso, deve essere tenuto e conservato, *ex* art. 50, comma 5 del D.L. n. 331/93 e a norma dell'articolo 39 del D.P.R. n. 633/72, un registro dei beni in lavorazione, su cui annotare l'invio o il ricevimento di beni da sottoporre a lavorazioni.

Le operazioni quadrangolari, che prevedono una transazione c.d. "a catena" a cui partecipano operatori in numero superiore a tre e dislocati in più Stati comunitari, non possono godere delle semplificazioni previste per quelle triangolari.[62]

2.5 Regimi speciali

2.5.1. Mezzi di trasporto nuovi

Il principio della tassazione nel Paese di origine per le cessioni a titolo oneroso nei confronti dei privati consumatori subisce una deroga per le vendite di mezzi di trasporto nuovi.

Il regime previsto per questo tipo di beni è quello della tassazione nello Stato di destinazione, anche nei casi in cui il cedente, l'acquirente o entrambi i soggetti siano privati consumatori.[63]

---

[62] Vd. N. Pollari e S. Capolupo, *IVA e Imposte indirette*, Buffetti Editore, 1999, pag. 278.

[63] R. Celli – A. Ferraguto, *Il commercio di autoveicoli: le principali implicazioni fiscali,* in "il fisco" n. 2 del 12 gennaio 2004, pag. 1-186.

Tale previsione si è resa necessaria allo scopo di evitare - nell'ambito comunitario - distorsioni del mercato e della concorrenza, per l'orientarsi degli acquisti da parte di tali soggetti verso gli Stati membri che applicano l'imposta con aliquote più basse.[64]

Qualora entrambe le parti contraenti siano soggetti di imposta, si applicano le disposizioni relative agli acquisti intracomunitari in genere, per cui la tassazione ricade nel paese di destinazione del mezzo di trasporto.

In merito all'oggetto della cessione va precisato che sono considerati mezzi di trasporto (*ex* articolo 38, comma 4, del D.L. n. 331/93), in quanto destinati al trasporto di persone e cose:

- le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, con esclusione di quelle di cui all'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare;
- gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1,550 Kg, esclusi quelli indicati all'articolo 8-*bis*, primo comma, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972, destinati ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw.

[64] Le rilevanti differenze di prezzo sono dovute in parte alla diversità di aliquote IVA, ma anche per la presenza, in alcuni Paesi, di altre tasse. Anche nei Paesi dell'area Euro le differenze sono rilevanti e ora percepibili in modo immediato, data la diretta confrontabilità del valore, espresso in un'unica moneta.

Nell'ambito dei mezzi di trasporto così individuati, vengono considerati nuovi quelli per i quali si verifichino le seguenti condizioni previste per ciascun tipo:

a) veicoli terrestri, i quali:

- abbiano percorso meno di seimila chilometri;
- siano stati ceduti prima della scadenza di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti;

b) navi ed aeromobili che risultino:

- aver, rispettivamente, navigato per meno di cento ore o volato per meno di quaranta ore;
- essere stati ceduti prima della scadenza di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.

Per quel che concerne l'acquisto intracomunitario di un mezzo di trasporto nuovo da parte di un cessionario non soggetto passivo d'imposta, la relativa imposta è assolta dall'acquirente mediante produzione all'Ufficio delle Entrate, entro trenta giorni dall'acquisto e comunque anteriormente all'immatricolazione del mezzo, di un'apposita dichiarazione, allegando alla stessa copia della fattura o, in mancanza,

dell'atto relativo alla cessione. L'Ufficio provvede alla liquidazione ed alla riscossione dell'imposta.

Al fine di uno specifico controllo sull'effettivo versamento dell'imposta relativa all'acquisto di mezzi di trasporto nuovi, il comma 4 dell'articolo 53 del D.L. n. 331/93 dispone che i pubblici uffici non possono procedere all'immatricolazione, all'iscrizione in pubblici registri o all'emanazione di provvedimenti equipollenti relativi a mezzi di trasporto nuovi oggetto di acquisto intracomunitario, qualora non sia provato l'assolvimento del tributo.

Occorre, infine, rammentare, che l'art. 1, comma 378, della *Finanziaria 2005* ha introdotto innovative disposizioni in materia di acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi, disciplinati dagli artt. 38, comma 4, e 53 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, al fine di contrastare più efficacemente le operazioni di frode effettuate nel settore degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi oggetto di operazioni comunitarie.[65]

In particolare, è stato previsto che "ai fini dell'applicazione dell'articolo 53, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, i soggetti di imposta trasmettono al Dipartimento dei trasporti terrestri, entro il termine di quindici giorni dall'acquisto e, in ogni caso, prima dell'immatricolazione, il numero identificativo intracomunitario nonché il numero di telaio degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi acquistati.

Per i successivi passaggi interni precedenti l'immatricolazione il numero identificativo intracomunitario è sostituito dal codice fiscale del fornitore. In

[65] Si segnala, sull'argomento, la Circ. n. 41/E del 26 settembre 2005 (Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso)

mancanza delle informazioni da parte dei soggetti di imposta gli uffici preposti non procedono all'immatricolazione". La comunicazione è altresì effettuata, entro il termine di quindici giorni dalla vendita, anche in caso di cessione intracomunitaria o di esportazione dei medesimi veicoli".

Successivamente, in attuazione del comma 379, che rinvia a successivi provvedimenti la determinazione dei contenuti e delle modalità delle predette comunicazioni, è stato emanato il decreto congiunto del Capo del Dipartimento dei Trasporti terrestri e del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 8 giugno 2005.[66]

In seno al provvedimento è stato precisato che i soggetti operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni che acquistano autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi provenienti da Stati dell'Unione europea o da quelli aderenti allo spazio economico europeo (Islanda, Liechtenstein e Norvegia), sono tenuti a comunicare al Dipartimento dei Trasporti terrestri del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, anche se il cedente non è soggetto passivo d'imposta, i seguenti dati (art. 2, comma 1 del decreto):

a) il proprio codice fiscale e denominazione;

b) il 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 (per essere soggetto appartenente ad uno Stato aderente allo spazio economico europeo ovvero non operante nell'esercizio di imprese, arti e professioni);

[66] Il provvediemento è stato pubblicato nella G.U. n. 154 del 5 luglio 2005 ed è entrato in vigore d al 1° settembre 2005.

c) il numero di telaio dell'autoveicolo, motoveicolo e rimorchio nuovo oggetto dell'acquisto;

d) la data dell'acquisto.

All'assolvimento medesimi obblighi sono altresì chiamati i soggetti Iva che intervengono come cessionari in passaggi interni - successivi all'acquisto intracomunitario - nell'eventualità che all'immatricolazione del veicolo non abbiano provveduto i suoi danti causa.

L'art. 2, comma 2, del citato decreto evidenzia, infatti, che ciascun cessionario deve comunicare i dati relativi al trasferimento dei veicoli se non ancora immatricolati.

In tale caso, in sostituzione del numero identificativo intracomunitario e della denominazione del fornitore, deve comunicare il codice fiscale e la denominazione del cedente nazionale.

La mancata effettuazione delle previste comunicazioni comporta il divieto di immatricolazione, ex art. 53, comma 3, D.L. n. 331 del 1993. [67]

L'obbligo di comunicazione interessa anche i veicoli non ancora immatricolati - oggetto di acquisto intracomunitario (o provenienti da Stati

[67] Come richiamato nella citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate, l'art. 3 del decreto, nell'indicare le modalità di effettuazione della comunicazione, precisa che la stessa si considera eseguita al momento del il rilascio della ricevuta da parte dell'ufficio destinatario e che la comunicazione deve essere effettuata, sia nel caso di acquisto che di cessione intracomunitaria o di esportazione, entro 15 giorni dall'operazione e, comunque, prima della presentazione della domanda di immatricolazione. Il termine di 15 giorni decorre, in caso di acquisto intracomunitario, dalla data di consegna o di arrivo del veicolo nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 39 del D.L. n. 331 del 1993 mentre, in caso di cessione intracomunitaria o di esportazione, dalla data di consegna o spedizione ai sensi degli artt. 6 e 8 del D.P.R. n. 633 del 1972. L'ufficio periferico del Dipartimento per i trasporti terrestri procede all'immatricolazione degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi soltanto dopo aver riscontrato la presenza, nell'archivio informatico, dei dati di cui all'art. 2, commi 1 e 2 del decreto.

aderenti allo spazio economico europeo) - qualora costituiscano oggetto di cessione intracomunitaria o di esportazione.

Al verificarsi dell'ultima ipotesi rappresentata, l'art. 2, comma 3, del decreto prevede che la comunicazione debba contenere:

a) il codice fiscale e la denominazione (oppure la ditta o la ragione sociale) dell'operatore residente tenuto alla comunicazione;

b) il numero di telaio dell'autoveicolo, motoveicolo, e rimorchio nuovo oggetto della cessione o della esportazione;

c) la data dell'acquisto;

d) la data della cessione intracomunitaria o dell'esportazione.

Come chiarito dall'art. 1, comma 3, del decreto, qualora le imprese esercenti attività nel settore del commercio di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi siano rappresentanti accreditate dalle case costruttrici presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, le stesse sono tenute a comunicare telematicamente al sistema informativo centrale del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti i soli dati tecnici dei veicoli da immatricolare (vale a dire numero di telaio dell'autoveicolo, motoveicolo e rimorchio nuovo nonché data dell'acquisto).[68]

[68] Circ. n. 41/E del 26 settembre 2005 (Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso). I soggetti che acquistano autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni, ai fini dell'immatricolazione sono unicamente tenuti a produrre agli uffici competenti l'attestato di pagamento dell'Iva sugli acquisti (tramite modello F24), ai sensi dell'art. 6 del decreto del Ministro delle finanze del 19 gennaio 1993, oppure la dichiarazione sostitutiva di certificazione dell'avvenuto versamento dell'imposta, ai sensi dell'art. 46, lettera *p*), del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (art. 1, comma 2).

In seno all'art. 1, comma 380, della Finanziaria 2005 è stata altresì prevista la stipula di una convenzione tra il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane per definire la procedura di trasmissione telematica alle predette Agenzie delle informazioni inviate dai soggetti d'imposta coinvolti.

Le informazioni de quibus vengono condivise tra l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza per il coordinamento della successiva attività di controllo.[69]

2.5.2. Vendite a distanza

Anche per le cd. "vendite a distanza" - le cessioni effettuate in base a cataloghi, corrispondenza e simili, di beni, spediti o trasportati da uno Stato membro ad un altro dal cedente o per suo conto, nei confronti di persone fisiche non soggetti passivi d'imposta nonché degli enti non soggetti passivi d'imposta e degli altri cessionari non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari - è stato previsto un regime speciale per evitare la perpetrazione di abusi attraverso meccanismi fraudolenti.

Tali operazioni si caratterizzano per le particolari modalità di conclusione del contratto, per la qualità del cessionario, che è un soggetto in capo al quale non si

[69] Circ. n. 41/E del 26 settembre 2005 (Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso). Dette comunicazioni, sostituendo i supporti cartacei, consentiranno altresì di disporre di informazioni utili ai fini di una proficua selezione delle operazioni suscettibili di controllo. In particolare, gli uffici dell'Agenzia potranno controllare se la partita Iva dell'acquirente risulta attiva o se è avvenuto il versamento dell'imposta tramite modello F24. La disposizione consentirà, altresì, di interscambiare più rapidamente le informazioni con le autorità fiscali estere.

realizza un acquisto intracomunitario, e per la circostanza che il trasporto dei beni non può essere eseguito dal cessionario, ma deve essere effettuato dal cedente o per suo conto.

Il soggetto d'imposta comunitario che cede beni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili ad acquirenti nazionali, effettua operazioni rilevanti ai fini della territorialità in Italia nelle ipotesi in cui l'ammontare di dette cessioni abbia superato nell'anno solare precedente o superi nell'anno in corso, al netto dell'IVA, l'ammontare complessivo di 27.888,67 euro.[70]

Per tali operazioni, poiché sussiste il presupposto della territorialità, il cedente comunitario è obbligato, ai sensi dell'articolo 44, comma 4, del decreto-legge, a nominare un proprio rappresentante fiscale in Italia.

Per le cessioni al di sotto del predetto limite di 27.888,67 euro, l'imposta è dovuta nel Paese membro di partenza dei beni, a meno che il cedente non opti, secondo le disposizioni previste in detto Stato, per l'applicazione dell'imposta in Italia.

Nel caso in cui il cedente sia un operatore nazionale e il cessionario un soggetto comunitario, la vendita costituisce una cessione intracomunitaria non imponibile qualora l'ammontare delle cessioni effettuate dal cedente nello Stato membro di destinazione abbia superato nell'anno precedente o supera in quello in corso 79.534,36 euro ovvero l'eventuale minore ammontare stabilito da tale Stato ovvero il cedente abbia optato per l'applicazione dell'imposta nello Stato membro di destinazione.

Ove non sia superato il limite o non sia stata esercitata l'opzione, la cessione risulta assoggettata ad imposta nel territorio dello Stato.

[70] A livello comunitario è stata prevista la facoltà, per gli Stati membri, di stabilire tale soglia tra un minimo di 27.888,36 fino ad un massimo di 79.534,36 euro. L'Italia ha fissato il limite in 27.888,36 euro.

Dagli ammontari sopra riportati restano fuori le cessioni di beni da installare, montare o assiemare nello Stato membro di destinazione, le cessioni di prodotti soggetti ad accisa e quelle di mezzi di trasporto nuovi.

Anche tale regime è stato recentemente oggetto di modifiche, ad opera del D.L. 14 marzo 2005, nr. 35, convertito in legge dalla L. 80/2005. L'art. 11 – *quater* del decreto ha previsto che per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, se lo Stato membro di destinazione del bene richiede il pagamento dell'imposta ivi applicabile sul corrispettivo dell'operazione già assoggettata ad imposta sul valore aggiunto nel territorio dello Stato, il contribuente può chiedere la restituzione dell'imposta assolta, entro il termine di due anni, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, decorrente dalla data di notifica dell'atto impositivo da parte della competente autorità estera. Su richiesta del contribuente, il rimborso dell'imposta può essere effettuato anche tramite il riconoscimento, con provvedimento formale da parte del competente ufficio delle entrate, di un credito di corrispondente importo utilizzabile in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.[71]

[71] Per un approfondimento in merito, si rimanda a M. Del Fabbro ed A. Spollero Iva: la disciplina delle "vendite a distanza" dopo il recente intervento legislativo, in "il fisco" n. 33 del 12 settembre 2005, pag. 1-518. S. De Marco, Il "regime speciale" nell'e-commerce B2C: quali controlli?, in "il fisco" n. 6 del 6 febbraio 2006, pag. 1-879.

2.5.3. Enti non commerciali

Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta di cui all'articolo 4, comma 4, del D.P.R. n. 633/72, in quanto non esercenti alcuna attività rilevante agli effetti IVA, non sono tenuti ad assoggettare ad imposta gli acquisti intracomunitari di beni e servizi effettuati, qualora il relativo ammontare non abbia superato nell'anno solare precedente il limite di 8.263,31 euro, al netto dell'imposta applicata nel Paese di origine.

Tale posizione permane fino a quando, nell'anno in corso, detto limite non sia superato, a meno che tali organismi non optino per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato.

Al superamento del limite ovvero in presenza di opzione, gli enti non commerciali devono chiedere il numero di partita IVA all'Ufficio competente.

Invece gli enti soggetti d'imposta, in quanto identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato, sono tenuti ad applicare l'imposta su tutti gli acquisti intracomunitari effettuati, sia che ineriscano all'attività commerciale sia che ineriscano all'attività istituzionale, anche se, in quest'ultimo caso, l'ammontare degli acquisti non abbia superato il limite di 8.263,31 euro.

Tale disciplina trova applicazione anche nell'ipotesi di acquisti effettuati da parte degli enti non commerciali mediante operazioni di commercio elettronico "indiretto", vale a dire quelle operazioni che, non perfezionandosi integralmente per via telematica, si sostanziano nella conclusione del contratto di fornitura attraverso mezzi telematici e nella successiva distribuzione del

bene acquistato (*software*, filmati digitali, *file* mp3) attraverso le vie ordinarie (esempio: tramite posta o corriere espresso).[72]

2.5.4. Produttori agricoli

L'art. 51 del D.L. n. 331/93 contiene le disposizioni speciali per i produttori agricoli che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Ai sensi della nuova disciplina introdotta dalla legge 18 febbraio 1997, n. 28, tutte le cessioni di prodotti agricoli ed ittici di cui alla tabella A, parte I, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, effettuate dai produttori agricoli vengono a costituire cessioni intracomunitarie non imponibili, evitando così ai soggetti passivi identificati in altri Stati membri di dover ricorrere alla procedura di rimborso *ex* articolo *38-ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 per recuperare l'imposta versata, con evidente riduzione degli oneri finanziari precedentemente posti a carico dei medesimi.

Inoltre, è stata prevista, anche per le cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli ed ittici la possibilità di recuperare l'imposta assolta a monte mediante la detrazione o il rimborso di un importo pari alle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato, come già era disposto per i beni soggetti ad accisa.

[72] In tal senso, M. Peirolo, Enti non commerciali. Acquisti intracomunitari di beni nel commercio elettronico indiretto, in Rass. Fiscalità internazionale, ed. Il fisco, nr. 2 – 2004.

3. Le importazioni

L'art. 67, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972 individua le operazioni di importazione soggette ad Iva, aventi per oggetto beni, introdotti nel territorio dello Stato, provenienti da Paesi o territori "terzi" e che non siano già stati immessi in libera pratica in un altro Paese membro.

Sono considerate importazioni:

- le operazioni di immissione in libera pratica, per le quali sia prevista la sospensione del pagamento dell'Iva qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità europea;
- le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lettera *b),* del Regolamento del 16 luglio 1985, n. 1999/1985/CE, abrogato e sostituto dal codice doganale comunitario;
- le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, comunitarie, non fruiscano dell'esenzione totale dai dazi di importazione;
- le operazioni di immissione in consumo di beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare;
- le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità europea;
- le operazioni di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità europea.[73]

[73] Per un approfondimento sulle diverse tipologie di operazioni di importazione ai fini Iva, si rimanda a M. Peirolo, *La disciplina Iva delle importazioni*, in Rassegna di fiscalità internazionale, ed. Il fisco, nr. 4/2001.

Nonostante non siano espressamente contemplate nell'elencazione di cui al citato art. 67 del D.P.R. 633/72, si ritiene che rientrino tra le importazioni anche le cosiddette importazioni definitive di cui all'art. 36 del T.U.L.D., D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.

Si rileva, infatti, che nella formulazione originaria, conseguente all'attuazione del decreto Iva, l'art. 67 del D.P.R. n.633/1972, qualificava espressamente come importazioni, tra l'altro, "le operazioni considerate importazioni definitive ai sensi delle norme doganali".

Rientrano, quindi, tra le importazioni, tutte le operazioni aventi per oggetto l'introduzione nel territorio dello Stato di beni originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità europea che non siano già immessi in libera pratica in altro Paese membro, ovvero che siano provenienti da territori considerati esclusi dalla Comunità europea ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera *b),* del D.P.R. n. 633/1972.

3.1. Importazioni non soggette ad Iva

L'art. 68 del D.P.R. 633/72 individua le operazioni di importazione non assoggettate all'imposta sul valore aggiunto. In particolare, è prevista la non imponibilità per:

- le importazioni di beni di cui agli artt. 8, comma 1, lettera *c)*, 8-*bis* e 9, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, sempreché ricorrano le condizioni

stabilite nei predetti articoli. Le importazioni di beni di cui all'art. 8, comma 1, lettera *c),* del D.P.R. n. 633/1972, ossia le importazioni effettuate dai cosiddetti esportatori abituali, non sono assoggettate a Iva. L'esclusione da Iva riguarda tutti i beni importati dall'esportatore abituale, ivi compresi quelli che, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera *c),* del D.P.R. n. 633/1972, sono espressamente esclusi dall'agevolazione Iva. Le importazioni in oggetto sono escluse dal pagamento dell'Iva nei limiti del *plafond*, ossia dell'ammontare delle cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie non imponibili e operazioni assimilate annotate nel registro delle fatture emesse nell'anno solare precedente (cosiddetto *plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (cosiddetto *plafond* mobile) a quello di effettuazione degli acquisti senza applicazione dell'Iva. Tra le formalità che l'esportatore abituale deve adempiere per beneficiare dell'agevolazione in oggetto vi è l'obbligo di presentazione in dogana, prima dell'effettuazione dell'importazione, della dichiarazione d'intento redatta in conformità al modello approvato da ultimo con D.M. 6 dicembre 1996. Dalla dichiarazione deve risultare la volontà dell'esportatore di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti (anche intracomunitari) e importazioni senza applicazione dell'imposta. Come chiarito dal Ministero delle finanze (cfr. nota 27 luglio 1985, n. 355235 e circolare 4 gennaio 1984, n. 3/406976, rispettivamente, in "*il fisco*" n. 29/1985, pag. 4553, e n. 2/1984, pag. 278), per le importazioni la dichiarazione d'intento deve essere obbligatoriamente emessa anteriormente a ogni singola importazione e ciò a differenza degli acquisti, anche intracomunitari, di beni, per i quali

la dichiarazione d'intento può anche essere emessa per più operazioni future tra le stesse parti e cioè:

a) per tutte quelle operazioni effettuate entro un determinato periodo di tempo (prefissato o fino a revoca);
b) fino a concorrenza di un determinato importo.

In tali casi, la validità della singola dichiarazione d'intento non può, tuttavia, mai andare oltre il 31 dicembre di ciascun anno. Gli esportatori abituali, il cui *plafond* è costituito altresì dall'ammontare dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, possono importare beni senza applicazione dell'Iva in dogana a condizione che abbiano effettuato le operazioni previste dal n. 9) del comma 1 del citato art. 9, ossia:

a) lavorazioni, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci;
b) trasformazioni;
c) riparazioni, compresi il riattamento e la messa a punto.

Parimenti, non risultano assoggettate all'imposta, perché oggettivamente non imponibili, le importazioni dei beni indicati nell'art. 8-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, ossia di:

a) navi destinate all'esercizio di attività commerciale o della pesca o a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto;

b) navi e aeromobili, compresi i satelliti, destinati a organi dello Stato, ancorché dotati di personalità giuridica;

c) aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;

d) apparati motori e loro componenti e parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui sopra, nonché beni destinati a loro dotazione di bordo e forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento.

- le importazioni di campioni gratuiti di modico valore, appositamente contrassegnati;
- ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente da Iva o non vi è soggetta ai sensi dell'art. 72 del D.P.R. n. 633/1972;
- la reintroduzione di beni nello stato originario, da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, sempreché ricorrano le condizioni per la franchigia doganale;
- le importazioni di beni donati a enti pubblici ovvero ad associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica,

nonché le importazioni di beni donati a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della L. 8 dicembre 1970, n. 996;

- le importazioni dei beni indicati nell'art. 2, comma 3, lettera *l),* del D.P.R. n. 633/1972.

3.2. Soggetto passivo, obbligazione tributaria e criteri di determinazione della base imponibile

Il soggetto passivo d'imposta ai fini Iva all'atto dell'importazione di merci con il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria doganale.

Tale soggetto, in base all'art. 38 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, si identifica con il proprietario della merce, da individuare ai sensi dell'art. 56 dello stesso decreto.

Sono, inoltre, solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta doganale tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata.

Inoltre, ai sensi dell'art. 201 del codice doganale comunitario, il soggetto debitore dell'obbligazione doganale è il dichiarante, ossia la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio, ovvero la persona in nome della quale è fatta la dichiarazione in dogana.

In tal caso, è parimenti debitrice la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana.

Da ciò si evince che la dichiarazione in dogana può essere fatta da chiunque sia in grado di presentare o far presentare al servizio doganale competente la relativa merce e tutti i documenti la cui presentazione sia necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata. Coloro che presentano la dichiarazione in dogana possono, quindi, agire in nome e per conto proprio, ovvero avvalendosi di un rappresentante.

Relativamente all'insorgenza dell'obbligazione tributaria, occorre ancora una volta far rimando alle disposizioni contenute nella normativa doganale, specificatamente negli artt.201 e 202 del codice doganale comunitario, laddove è previsto che l'obbligazione doganale all'importazione sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, ovvero in seguito all'irregolare introduzione, nel territorio doganale della Comunità europea, di una merce non soggetta a dazi all'importazione.

Infine, l'art. 69, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 fissa i criteri per la determinazione della base imponibile Iva, stabilendo che essa è pari al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare:

- dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'Iva;
- delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno della Comunità europea, quale risulta dal documento di trasporto emesso a corredo dei beni così introdotti. Al tal proposito, il Ministero delle finanze, con circolare 9 aprile 1981 n. 12/370205, ha chiarito che "*concorrono*

comunque a formare il valore di detti beni in dogana, sul cui ammontare globale deve essere quindi corrisposta l'Iva con l'aliquota propria della merce, anche le spese di trasporto, assicurazione, commissione, imballaggio fino al primo luogo di destinazione all'interno del territorio doganale che risulta dal documento di trasporto che accompagna i beni medesimi".

CAPITOLO III

LE FRODI ALL'IVA

1. L'evasione IVA in Italia dopo l'introduzione della disciplina sulle operazioni intracomunitarie

Nel 1994 il Ministro delle finanze incaricò il Se.C.I.T. di analizzare i possibili effetti dell'apertura delle frontiere sull'evasione dell'IVA intracomunitaria nel nostro Paese.[74]

Lo scopo dello studio era la stima - a livello aggregato - dell'evasione addizionale scaturente dall'adozione del regime transitorio.

Alla conclusione del lavoro emerse che non c'era stato un "effetto valanga" nell'evasione IVA dopo l'apertura delle frontiere per il particolare contesto economico - sociale italiano caratterizzato da:

- vastissima platea di contribuenti IVA (sono circa 5 milioni le partite IVA aperte in Italia);
- elevatezza strutturale dell'evasione;
- correlazione positiva tra ciclo economico e dinamica della base imponibile evasa (si notò che, quando il PIL registrava elevati tassi monetari di

[74] Sul tema vd. anche Benedetto Santacroce, *IVA comunitaria: prime osservazioni relative al sistema penale tributario applicato al Mercato unico europeo*, in *Il fisco* n. 35/93, pag. 8993; Francesco Tagliafierro e Lucio Tagliafierro, *Le frodi IVA nell'Unione europea*, in *Il fisco* n. 29/2000, pag. 9447.

crescita la base imponibile evasa tendeva anch'essa a crescere. Al contrario, quando il PIL monetario registrava tassi di crescita più modesti la base imponibile evasa tendeva a contrarsi).

Poiché dall'analisi del gettito IVA effettuata sarebbe stato assurdo giungere alla conclusione che l'abolizione delle frontiere doganali (con l'adozione del regime transitorio) avesse finito per contribuire alla diminuzione dell'evasione IVA, il Se.C.I.T. prese in considerazione altri due piani di analisi, ovvero quello della base imponibile e quello delle aliquote, osservandone le variazioni prima e dopo l'adozione del regime transitorio.

Da quest'ultimo confronto emerse che il regime transitorio non sembrava avere avuto effetti negativi sul gettito nel primo biennio di applicazione.

Questo voleva dire che l'esistenza di frodi particolari (importazioni di carni, banane, olio, oro, argento) non si era tramutata in fenomeni macro-economicamente rilevanti e che non si era verificato alcun incremento rilevante scaturente dall'abolizione dei controlli in dogana.

Per maggiore sicurezza, il Se.C.I.T. confrontò anche i dati desumibili dalle dichiarazioni IVA con quelli rilevabili dal calcolo delle risorse proprie, quantificando in tal modo sia la base imponibile complessiva dell'IVA, che la serie storica delle aliquote legali medie.

Raffrontando tali dati, si rilevò che nel primo anno di abbattimento delle frontiere doganali nell'UE sia l'IVA evasa che la base imponibile non dichiarata non erano cresciute rispetto al periodo immediatamente precedente. Ciò fu

spiegato come probabilmente addebitabile alla fase depressiva vissuta dall'economia italiana nel 1993.

Il Se.C.I.T. concluse che non era emersa alcuna evidenza empirica da cui si poteva sostenere che nel primo biennio di applicazione del regime transitorio vi fosse stato un calo di gettito causato dall'abolizione delle frontiere doganali. In particolare si constatò un restringimento della forbice esistente tra aliquote legali ed aliquote effettive nel biennio 1993/94 rispetto al 1992, ultimo anno con le dogane.

Certo, l'analisi (a detta degli stessi Ispettori che condussero lo studio) fu caratterizzata da un certo livello di astrazione, poiché furono svolte unicamente considerazioni macroeconomiche aggregate, limite peraltro inevitabile considerando le conoscenze effettivamente disponibili all'epoca.

La spiegazione per cui non fu rilevato un "effetto valanga" dopo l'apertura delle frontiere fu dunque che, in realtà, si verificò soltanto un effetto complessivo "marginale", in quanto l'evasione dell'IVA era già sufficientemente alta per il frammentato universo degli operatori economici italiani.

Il fatto che l'abolizione delle frontiere delle dogane non avesse comportato un aumento apprezzabile dell'evasione voleva anche dire (a detta del Se.C.I.T.) che per il mondo degli operatori sono ininfluenti le modifiche formali del "sistema" fiscale.

2. I settori a rischio

A distanza di anni, è stato possibile constatare che, di fatto, il nuovo sistema di tassazione IVA delle operazioni intracomunitarie in seguito all'apertura delle frontiere in ambito U.E. ha generato rilevanti fenomeni di evasione.

Le frodi in materia di imposta sul valore aggiunto si sono diffusi, principalmente, in settori merceologici caratterizzati, essenzialmente, da tre fattori:

- alta di richiesta sul mercato;
- prezzo elevato del prodotto;
- velocità di commercializzazione.

Tali caratteristiche rendono i suddetti mercati - prodotto particolarmente appetibili per le organizzazioni criminali che intendono ottenere profitti illeciti ai danni dell'Erario dei singoli Paesi della Comunità Economica Europea.

Sembra opportuno, quindi, soffermarsi sulle tipologie di condotte fraudolente – generalmente realizzate mediante "*fatture per operazioni inesistenti*" e denominate "*frodi carosello*" - che hanno caratterizzato i singoli settori, evidenziandone le peculiarità emerse in sede di indagini.

In questa sede occorre, altresì, rilevare che lo sviluppo della delinquenza finanziaria tramite gruppi ben organizzati ha permesso a tale pericoloso fenomeno di assumere dimensioni europee; al fine di approntare un'efficace lotta antifrode, è richiesto, pertanto, l'impegno congiunto di tutte le forze disponibili negli Stati membri dell'U.E.

2.1. Commercio di prodotti tecnologici

L'attività di contrasto alle "*frodi carosello*" ha consentito di far emergere la pericolosità di tali condotte truffaldine nel settore dei telefoni cellulari e delle componenti "*hardware*".[75]

A tal proposito, da una importante indagine effettuata nei confronti di una società quotata in Borsa, è emerso uno schema fraudolento leggermente diverso da quello analizzato precedentemente.

E' emerso, altresì, che le reiterate cessioni avevano generato una notevole quantità di fatture che, ai sensi del Dlgs. 74/00,[76] potevano definirsi "*soggettivamente*" inesistenti. Le merci oggetto delle fatture, infatti, venivano effettivamente cedute (talvolta, in realtà, non venivano fisicamente trasportate da un magazzino all'altro, facendo emergere fondati dubbi sulla loro "*effettività*") anche se le medesime, per effetto di tale "*circuito*", seguivano un percorso che non aveva alcuna giustificazione logica, se non quella di sfruttare il meccanismo impositivo tipico dell'IVA intracomunitaria al fine di perpetrare la frode.

Nel caso di specie, infatti, la società italiana quotata acquistava la merce da un fornitore extracomunitario, effettuando le successive cessioni non imponibili a soggetti comunitari (o a società residenti a San Marino) – con funzioni tipiche di

---

[75] Cfr. FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in "*il fisco*" n. 41/2002, pagg. 6472-6476; SERINO M., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a se stessi l'evasione* ,in "il fisco" n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1362; FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria,* in "il fisco" n. 40 del 5 novembre 2001, pag. 13081.

[76] Si rammenta quanto espressamente previsto dall'art.1, comma 1, lettera a) del decreto *de quo*, che fornisce un'interpretazione autentica del concetto di "*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*".

"*società di condotto*" - che provvedevano, a loro volta, ad effettuare cessioni non imponibili a società "*cartiere*".

Tali società, nonchè le società estere dalle quali acquistavano la merce, risultavano fittiziamente intestate a medesimi soggetti italiani, rivelatisi dei meri "*prestanome*" e già noti agli organi inquirenti per i loro precedenti penali.

Le società cartiere, effettuavano delle cessioni sottofatturate nei confronti di "*società filtro*" nazionali, indicando in fattura il relativo importo IVA.

Le "*società filtro*" effettuavano le successive cessioni alla società quotata. In questo modo, la merce percorreva cartolarmente un tortuoso tragitto attraverso il quale gli ideatori della frode - ai quali erano effettivamente riconducibili tutte le società coinvolte - ottenevano un artificioso abbassamento del prezzo d'acquisto della merce, che consentiva di collocare sul mercato i prodotti ad un prezzo altamente competitivo, avendo così accesso anche a forniture ingenti nei confronti della Pubblica Amministrazione.[77]

2.2. Commercio di autovetture

La costituzione e lo sviluppo del Mercato unico europeo ha rappresentato un'opportunità nel settore delle autovetture nuove ed usate, che ha beneficiato

[77] Nel caso di specie, quindi, sembra ancor più evidente l'effetto distorsivo derivante dalla concorrenza sleale praticata da codesti operatori ai quali la dottrina ha più volte fatto riferimento. Tra tutti, FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 13081.

particolarmente di tale apertura per cui gli operatori hanno sfruttato la maggiore offerta di autoveicoli a prezzi competitivi.[78]

Tuttavia, l'apertura del mercato ha altresì creato effetti distorsivi laddove all'attività commerciale di rivenditori onesti che si sono limitati a lucrare sui margini derivanti dalle diverse valutazioni dei veicoli nei Paesi membri, si sono affiancati operatori sleali che hanno sfruttato illecitamente i minori oneri burocratici da affrontare in sede di acquisto di autoveicoli dai Paesi comunitari.[79]

---

[78] In particolare, l'introduzione dell'IVA intracomunitaria e della normativa sui beni usati, con la possibilità di acquistare o cedere gli stessi all'interno dell'UE, spinge molti commercianti a prendere seriamente in considerazione l'opportunità di avvalersi degli "*stock locators"* delle case automobilistiche, ovvero di società specializzate nella gestione e nel "*remarketing"* di autoveicoli usati ripresi da concessionarie a seguito di operazioni di "*buy-back"* (che consente all'acquirente di un'autovettura di pagare solamente una parte del prezzo, versando la restante parte del corrispettivo a rate; al termine di un periodo di tempo prefissato contrattualmente, il cliente potrà scegliere se tenere l'auto provvedendo a versare la differenza, o potrà restituire la vettura al venditore senza costi aggiuntivi ovvero restituire l'auto e sostituirla con un modello nuovo utilizzando lo stesso meccanismo contrattuale), da società di autonoleggio a breve termine o da società che svolgono attività di noleggio "*full-service",* (attraverso il quale la società di noleggio, oltre alla locazione dell'autoveicolo, si impegna a fornire al proprio committente una serie di servizi predefiniti che assumono carattere accessorio rispetto alla prestazione principale di noleggio), "*full-leasing" (*attraverso il quale l'azienda utilizzatrice, al di là del diritto di beneficiare dell'autovettura in leasing con diritto di riscatto al termine del contratto, si obbliga nei confronti della società locatrice a corrispondere un canone periodico predeterminato, che si aggiunge a quello del *leasing* finanziario, destinato a decentrare alla stessa società di *leasing* una parte delle incombenze e le spese relative all'uso dell'autovettura) o servizi di "*car-sharing"* (servizi di locazione senza conducente di autovetture, tradizionali o a bassa emissione di inquinanti, a favore di uno o più utenti in corrispondenza di appositi parcheggi di interscambio, oppure per l'uso privato alternativo al possesso o all'uso della propria automobile).

[79] Per un approfondimento sulla disciplina relativa al commercio di veicoli "*usati*" in ambito comunitario si rinvia a: CLEMENTI M. – CLEMENTI P., *Problematiche giuridiche, fiscali e contabili del commercio di veicoli usati*, in "Rivista" Guardia di Finanza n° 1, 2004, pagg. 167 e ss. Un aspetto particolarmente interessante (che pure affronteremo in modo sintetico in questa sede) è rappresentato dalla particolare disciplina IVA riguardante gli acquisti intracomunitari effettuati da soggetti passivi IVA italiani in paesi comunitari. E' previsto, infatti, un doppio regime impositivo:

1) In caso di acquisto dell'autoveicolo da un "*soggetto privato*", da "*soggetto IVA che non abbia potuto detrarre l'imposta*" o che "*operi in regime del margine*", o di "*esonero dagli adempimenti IVA nel proprio Paese*"(vedi interpretazione del Commissario alla fiscalità dell'Unione Europea BOLKESTEIN F., datata 10 maggio 2001), nonché per gli autoveicoli acquistati da "*altri soggetti passivi IVA*" per i quali è stata applicata in via definitiva l'imposta nel paese del cedente, infatti, è prevista l'applicazione del cosiddetto "*regime del margine*", che persegue l'obiettivo di evitare la doppia tassazione sui beni per i quali è già stata versata l'imposta che non è stato possibile detrarre. Per tali beni, infatti, l'imposta viene applicata solo sul margine, ossia sulla differenza tra l'ammontare delle cessioni e quello di acquisire dove i piccoli usati, aumentato delle spese di riparazione e/o

Nel corso dell'attività repressiva, la Guardia di Finanza ha riscontrato l'utilizzo della schema tipico delle frodi carosello al fine di introdurre sul mercato nazionale autoveicoli di importazione a prezzi altamente concorrenziali.

Gli acquisti intracomunitari venivano effettuati utilizzando una serie di società cartiere, che "*cartolarmente*" risultavano destinatarie di autovetture che poi provvedevano a cedere nuovamente ad altri operatori nazionali.[80]

In realtà, come solitamente accade, è stata riscontrata la totale mancanza di un'organizzazione aziendale nonché di strutture e mezzi necessari per l'attività commerciale. Tra l'altro, i medesimi intestatari delle società cartiere non risultavano possedere le necessarie conoscenze al fine di sviluppare l'attività di cui all'oggetto.[81]

---

accessorie, calcolata "*globalmente*" (per tutte le autovetture commercializzate in un singolo periodo) o "*analiticamente*" (per ogni singola autovettura).

2) In caso di acquisto da un altro "*soggetto passivo IVA*" di autovetture in "*regime normale*", previsto, appunto, per operazioni tra soggetti IVA comunitari, si applica la disciplina ex D.L. 331/93, convertito in L. 427/93, secondo cui il soggetto passivo IVA acquirente deve assoggettare ad IVA l'acquisto del bene nel Paese in cui ha il domicilio fiscale (art.41, secondo comma, lettera b). Si procede, pertanto, alla fatturazione dell'operazione senza applicazione dell'IVA; tale fattura deve essere integrata dall'acquirente, con il calcolo dell'imposta in base alle aliquote vigenti nel proprio Stato nel giorno di effettuazione dell'operazione medesima.

[80] Si tenga presente che, ai fini dell'applicazione delle regime speciale dell'IVA relativamente agli automezzi usati, l'attività dei concessionari di autovetture è considerato un commercio vero e proprio, soggetto alla disciplina prevista dal Testo Unico delle leggi di P.S. (artt. 115, 126, 128), che prevede, tra altro, la tenuta di un apposito registro del commercio ed il necessario rilascio della prevista "licenza". Per le cessioni di veicoli usati ai concessionari è tra l'altro prevista l'esenzione dal pagamento dell'imposta erariale di registro e dell'addizionale regionale, dovute per la registrazione al Pra. Per un approfondimento in materia, CLEMENTI M. – CLEMENTI P., *Problematiche giuridiche, fiscali e contabili del commercio di veicoli usati*, in "Rivista" Guardia di Finanza n° 1, 2004, pagg. 167 e ss.

[81] Dalle indagini, infatti, è emerso che il giro di affari sviluppato dal gruppo di cartiere riconducibili alla medesima organizzazione criminale è stato pari ad oltre cento milioni di Euro.

D'altronde, anche in seguito alle richieste di informazioni ad organi collaterali esteri [82] è emerso come le operazioni di acquisto da operatori comunitari erano stati effettuati da soggetti che, estranei alle società "*cartiere*" (intestate a soggetti "*prestanome*"), formalmente acquistavano le autovetture dalle medesime; gli stessi sono risultati, in realtà, i veri organizzatori del sistema fraudolento.

Le autovetture acquistate venivano direttamente consegnate ai reali destinatari, senza mai passare per i locali delle società cartiere [83] ed il trasporto veniva da questi pagato in seguito alla consegna.[84]

I destinatari delle autovetture, procedevano, pertanto, alla successiva cessione a soggetti privati o ad altri rivenditori, sfruttando il credito IVA derivante dagli acquisti imponibili dalle cartiere.

Ciò ha consentito all'organizzazione criminale di garantirsi un doppio vantaggio in seguito all'acquisto di autovetture di importazione.

Da una parte, infatti, tali operatori hanno sfruttato il vantaggio commerciale derivante dall'acquisto all'estero a prezzi più competitivi; a ciò si è aggiunto l'illecito profitto derivante dal mancato versamento di buona parte dell'IVA dovuta.

---

[82] In tale ambito, si segnala la recente entrata in vigore del Reg. comunitario n° 1798/03 che ha abrogato il previgente Reg. 218/92 ed ha introdotto la nuova disciplina della "*cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto*".

[83] Tra l'altro, alcune società cartiere sono risultate residenti presso indirizzi fittizi.

[84] Il trasporto delle autovetture, quindi, veniva curato direttamente dagli organizzatori della truffa anche se le fatture del vettore erano intestate, generalmente, alla società cartiere; ciò ha portato a riscontrare la mancata corrispondenza fra il soggetto destinatario delle fatture relativa al servizio prestato ed il soggetto che ha effettuato il relativo pagamento e sembra confermata, una volta per tutte, la fittizia "*interposizione*" delle società cartiere.

Ciò ha permesso loro di garantirsi profitti consistenti, pur vendendo le autovetture a prezzi notevolmente più bassi rispetto la concorrenza, sviluppando volumi d'affari ragguardevoli.

2.3. Commercio di carni bovine

Questo settore è stato molto esposto a fenomeni fraudolenti, in quanto la carne macellata viene facilmente commercializzata ed è destinata a sparire rapidamente in seguito all'immissione in mercato.

Dalle indagini è emerso che, ai fini della perpetrazione della frode in questo settore, le organizzazioni criminali erano solite avvalersi di due o più società fittiziamente [85] operanti dotate di strutture commerciali irrilevanti, capitale esiguo e gestite da un unico prestanome, solitamente pregiudicato.

Lo schema di frode rilevato è quello tipico dei caroselli fiscali fraudolenti, che prevedono l'effettuazione di acquisti da fornitori comunitari (in Germania, Francia, Spagna), che emettevano regolare fattura a fronte di operazioni non imponibili.[86]

Tali cartiere non procedevano al versamento della relativa imposta, offrendo così ai propri clienti fatture formalmente regolari con addebito di IVA detraibile. Lo

[85] La funzione meramente cartacea di tali società emergeva, tra l'altro, dalla mancanza di affidamenti bancari nonché di mezzi e strutture, essendo unicamente dotate di un'utenza telefonica e *fax*.

[86] I fornitori stranieri, tra l'altro, sono risultati pienamente a conoscenza della frode posta in essere dai clienti italiani; questi hanno provveduto alla spedizione della carne oggetto delle transazioni direttamente ai reali destinatari, provvedendo alla contestuale emissione di fatture nei confronti delle società cartiere.

schema *de quo* prevedeva, altresì, la rapida sostituzione delle società cartiere e l'inserimento nel circuito fraudolento di società "*filtro*", dislocate in diversi ambiti del territorio nazionale, al fine di far perdere le tracce delle partite di merce,[87] prima della vendita finale ai grossisti con prezzi sensibilmente inferiori a quelli di mercato.[88]

Tale tecnica fraudolenta ha consentito ai reali beneficiari di sfuggire per lungo tempo all' accertamento da parte degli organi investigativi che, una volta rinvenuta la frode, riuscivano al massimo a rilevare il mancato versamento del IVA in capo alle società cartiere.

Queste ultime, inoltre, al fine di sviare ulteriormente eventuali controlli dell'Amministrazione Finanziaria, provvedevano alla registrazione delle fatture nonché alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA annuali, non effettuando il successivo versamento dell'imposta che non integrando, pertanto, fattispecie penalmente rilevanti.

---

[87] L'identificazione delle carni veniva ostacolata ulteriormente provvedendo alla macellazione degli animali ad opera del primo soggetto acquirente.

[88] Talvolta, è stato riscontrato che l'operatore nazionale acquistasse dal soggetto comunitario ingenti quantitativi di carne, in alcuni casi anche a prezzo superiore a quello di mercato, pagando in contanti e ricevendo regolare fattura. Successivamente la documentazione relativa alla transazione veniva distrutta e la merce esitata "*in nero*", impedendo qualsiasi controllo successivo volto a ricostruire i precedenti passaggi. Un'altra tipologia di frode consiste nella cessione fittizia della merce ad un operatore comunitario, che, ai sensi della disciplina attualmente vigente, risulta non imponibile. Tale cessionario era, in realtà, all'oscuro della transazione ovvero fittizio e la cessione intracomunitaria celava la vendita del prodotto "*in nero*" sul territorio nazionale.
Nei casi di cessione intracomunitaria, come tra l'altro avviene per nelle false cessioni a soggetti extracomunitari, il falso cedente conservare il suo credito IVA derivante dall'acquisto a monte per cui, il "*diritto*" a richiederne il rimborso consente all'organizzazione criminale di ottenere un illecito profitto.

2.4. Commercio di metalli preziosi

Tale settore si contraddistingue per la commercializzazione di beni ad elevato valore intrinseco che scontano, pertanto, un' elevata tassazione d'importazione in ragione del loro ingente valore.

Con l'abolizione delle barriere doganali interne e l'avvio del regime transitorio dell'IVA intracomunitaria si è assistito alla diffusione di "*frodi carosello*" complesse ed innovative, poste in essere sistematicamente e che, oltre al territorio dell'U.E., ha interessato anche Paesi terzi.

Le indagini effettuate hanno permesso di portare alla luce un meccanismo fraudolento che coinvolgeva, tra le altre, una società di un Paese extracomunitario che cedeva il metallo prezioso ad una società di uno Stato membro con lo scopo di conferire alla merce lo *status* comunitario.

L'operatore comunitario, che veniva gestito da soggetti apparentemente estranei alla compagine sociale, effettuava, quindi, la successiva cessione del metallo, documentata con fattura od altra idonea "*pezza giustificativa*", ad un'altra impresa ubicata in un diverso Stato membro, al fine di omettere lecitamente il pagamento dell'IVA dovuta all'importazione, in virtù della sospensione spettante per effetto della contestuale cessione.

Quest'ultima società, in virtù della normativa IVA intracomunitaria, registrava l'operazione di acquisto come "*fiscalmente neutra*" ed effettuava una nuova cessione del metallo all'utilizzatore finale nel suo stesso Stato.

Tale cessione, al contrario di quelle precedentemente effettuate dalle società appartenenti al carosello sopra descritto, risultava essere imponibile ai fini IVA,

per cui l'imposta veniva regolarmente indicata in fattura, non provvedendo – tuttavia - al successivo versamento.

Ciò consentiva al cedente di vendere la merce ad un prezzo imponibile più basso di quello d'acquisto, per cui il cessionario finale, ricevuta la merce ad un prezzo estremamente vantaggioso grazie alla frode ormai in via conclusiva, corrispondeva l'importo dovuto al fornitore, il quale, anziché versare l'IVA all'Erario, trasferiva l'importo direttamente su conti esteri, omettendo tutti gli obblighi derivanti dalla disciplina fiscale al fine di ostacolare l'eventuale ricostruzione del meccanismo fraudolento da parte degli investigatori.[89]

Il rinvenimento della frode, tuttavia, ha consentito alle Amministrazioni finanziarie dei Paesi coinvolti di monitorare la successiva importazione nell'Unione europea del metallo proveniente dal Paese extracomunitario e, al termine dell'attività, ha portato all'adozione delle relative misure di tutela delle finanze nazionali e comunitarie.[90]

3. Le tipologie di frodi all'IVA intracomunitaria

I metodi per compiere atti fraudolenti possono essere piuttosto semplici, come ad esempio la non fatturazione delle vendite o la detrazione di acquisti non detraibili, ma possono anche essere il risultato di attività più complesse, quali la creazione di

[89] Attraverso tali triangolazioni gli ideatori della frode non provvedevano al versamento dell' IVA nelle casse dei Paesi comunitari coinvolti e riuscivano, altresì, a piazzare slealmente il metallo prezioso, nella specie argento, a prezzi altamente concorrenziali.

[90] Si tenga presente che l'IVA rappresenta una delle risorse proprie della Comunità Economica Europea.

soggetti passivi falsi, abuso dei regimi particolari di imposizione, abuso delle regole del commercio internazionale, che implicano a volte più soggetti passivi, come nei casi delle frodi dette "caroselli".

Il regime transitorio, per i principi stessi su cui si fonda, tra cui soprattutto la circolazione delle merci in esenzione da IVA negli scambi intracomunitari, ha agevolato o amplificato certi tipi di frode.

I tre regimi particolari che prevedono la tassazione a destinazione, cioè quelli per autoveicoli nuovi, vendite a distanza, acquisti di persone giuridiche che non sono soggetto passivo e di soggetti passivi esenti, sono a loro volta complessi e difficili da controllare, il che apre la via ad abusi o tipi di frode assolutamente nuovi e prima sconosciuti.

Vi sono due meccanismi principali di frode:[91]

1. la dichiarazione di cessioni intracomunitarie fittizie, in cui i beni esonerati vengono in realtà venduti sul mercato interno e vi è una frode sull'IVA dovuta sui consumi finali;
2. la mancata dichiarazione dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari, in cui vi può essere una frode sull'IVA sui consumi finali nel caso in cui i beni vengano rivenduti da circuiti di commercializzazione occulti. Ci può anche essere un abuso del diritto alla detrazione dell'imposta a monte qualora l'acquirente, nella propria dichiarazione IVA, richieda indebitamente il rimborso dell'imposta in merito ad acquisti per i quali non ha versato l'IVA.

[91] Relazione speciale della Corte dei Conti n. 9/98, in G.U.C.E. C 356 del 20 novembre 1998, sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea in materia di IVA sugli scambi intracomunitari, pag. 4.

Lo SCAF - Sotto Comitato Anti Frode previsto dall'articolo 11 del Regolamento CEE n. 218/92 - [92] ha intrapreso due importanti studi basati su casi di frode all'IVA segnalati dagli Stati membri.

I due studi hanno riguardato circa 1.000 casi, per una perdita reale complessiva di gettito IVA pari a circa 1.300 milioni di euro.

L'analisi dei casi ha consentito di individuare le principali tecniche utilizzate dai frodatori.

I tipi di frode più frequenti sono la "soppressione" dell'imposta sulle vendite e l'abuso delle regole di detrazione nelle loro forme più semplici e dirette.[93]

Per quanto riguarda le vendite, questa frode è rappresentata dal mancato rilascio di fatture, dall'assenza di registrazione delle vendite, ovvero dall'omissione del pagamento dell'IVA fatturata. Per gli acquisti, i casi più frequenti sono la detrazione non giustificata da una fattura, cioè l'aumento dell'IVA detraibile dichiarata, e la detrazione basata su fatture false.

Quest'ultima frode è caratterizzata da un'ampia gamma di meccanismi in quanto i frodatori cercano continuamente nuovi sistemi a prova di controllo: falsificazione delle fatture di società esistenti (copie, fotomontaggi, ecc.), creazione di fatture di

---

[92] Lo SCAF è presieduto dalla Commissione ed è incaricato di riunire le esperienze fatte negli Stati membri, segnatamente per quanto concerne nuovi metodi di evasione o frode fiscale.
Il comitato ha in principio svolto un primo studio su 479 casi di indagine scelti dagli Stati membri come più significativi, che rappresentavano una frode di circa 573 milioni di imposta di euro. L'esame dei casi è particolarmente dettagliato e si basa su vari parametri (informazioni sul soggetto passivo, tipi e meccanismi di frode, modo di individuazione, cooperazione, ecc.) che permettono di disporre di una casistica piuttosto significativa.
In seguito, lo SCAF ha deciso di avviare un secondo studio relativo ai casi di frode rilevati nel corso del primo semestre 1998, allo scopo di approfondire le sue conoscenze in merito ai meccanismi, alla frequenza e agli importi delle frodi basate su imprese fittizie, costruzioni «carosello» e transazioni intracomunitarie.

[93] Nello studio dello SCAF queste rappresentano il 57% del campione interessato, e, rispettivamente, il 32% e il 25%.

fornitori inesistenti e per merci fittizie, creazione di fatture di fornitori esistenti ma che ignorano la transazione, uso ripetuto delle medesime fatture opportunamente modificate, ecc.

I tipi di frode che hanno generato evasioni d'imposta più elevati sono quelli che vengono definiti "grandi frodi organizzate", vale a dire:

- la costituzione di società o entità fittizie, con denominazioni diverse,[94] intese unicamente a frodare le imposte dovute con vari meccanismi (creazione di nuove società che operano regolarmente ma che scompaiono prima della prima scadenza di deposito della dichiarazione e di pagamento dell'imposta, oppure dopo aver ottenuto dei rimborsi sulla base di attività fittizie o di documenti falsi, il trasferimento degli attivi prima di un fallimento fraudolento per sfuggire al pagamento delle imposte, la creazione di clienti/fornitori per simulare transazioni, ecc.). Questi soggetti passivi falsi si ritrovano sia a livello nazionale che internazionale;
- i "caroselli" nei quali, per la realizzazione di operazioni commerciali, interviene una catena di società, reali o fittizie, in vista di ottenere, per ciascuna società intervenuta una serie di vantaggi IVA indebiti, quali una detrazione o un rimborso indebito, e, nel contempo, far perdere traccia delle merci, reali o fittizie, che sono dichiarate all'esportazione ma che, in realtà, vengono vendute sul mercato nero. Questi tipi di frode sono in particolare legati al commercio internazionale e intracomunitario per due motivi principali, legate al sistema d'imposizione a destinazione, che

[94] Vengono utilizzate varie definizioni per qualificare questo tipo di società, create a scopi fraudolenti ma che, nel contempo, devono comparire come società normali: "*phenix*", società di comodo, società fantasma, società taxi, società dormienti, società filtro, caselle postali, ecc.

permette ai frodatori di trarre profitto dall'esenzione IVA per le forniture intracomunitarie o per le esportazioni e alla maggior difficoltà delle amministrazioni fiscali di individuare operazioni fraudolente "organizzate" all'estero.

Altri tipi di frode fra i più frequenti sono:

- l'assenza di registrazione (l'attività condotta è sconosciuta all'amministrazione e quindi è gestita nel contesto dell'economia clandestina);
- l'applicazione di aliquote errate;
- i fallimenti fraudolenti (trasferimento dell'attivo di una società prima del fallimento per sfuggire al pagamento dell'IVA dovuta);
- l'abuso del regime degli scambi intracomunitari, nonché delle importazioni/esportazioni.

Limitatamente al campione studiato dallo SCAF, si possono trarre altre utili indicazioni. Infatti, risulta che gli operatori totalmente sconosciuti alle amministrazioni, cioè gli operatori non identificati all'IVA, nel momento dell'individuazione della frode sono assolutamente minoritari e la radiazione volontaria dei soggetti passivi coincide spesso con l'anno della frode.
Inoltre quasi la metà dei soggetti passivi implicati nei "caroselli" o nelle società fittizie sono stati registrati dopo il 1992 e la maggior parte impiegava meno di 5 operai e il 20% era costituito da società unipersonali.

4. I caroselli fiscali fraudolenti

4.1. Definizione di "carosello fiscale fraudolento"

Le Autorità fiscali dei Paesi comunitari utilizzano comunemente il termine "carosello fiscale fraudolento" 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.[95]

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 [96] che, come è stato già rilevato, risultano essere generalmente imponibili nel Paese di destinazione.[97]

---

[95] PICCHETTI C., I "*caroselli fiscali fraudolenti*", Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione, 2000, pagg. 496 e ss.

[96] DE CICCO A., *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, 2003, pag 156 e ss.

[97] La "*frode carosello*" è solo una delle tipologie di "*frode comunitaria*" diffusesi pericolosamente nei Paesi membri; le frodi comunitarie, che comportano, generalemente, violazioni alle norme dettate dai Regolamenti comunitari ed incidono negativamente sulle finanze comunitarie, riguardano, principalmente, il mancato pagamento delle risorse proprie - imposta sul valore aggiunto, dazi doganali e prelievi agricoli all'importazione – e l' indebita percezione di contribuzioni comunitarie; le prime incidono sulle "*entrate*", le seconde sulle "*uscite*" della Comunità Economica Europea. Le "*frodi carosello*" possono essere classificate tra le frodi che incidono direttamente sulle entrate comunitarie, consentendo, per effetto della frode medesima, il mancato versamento dell'Iva dovuta. Per un approfondimento in materia di "*frodi comunitarie*", cfr. MACCHIA L., *Le frodi al Bilancio dell'Unione Europea. Frodi comunitarie, disciplina sanzionatoria e controlli*, Simone, 2001. Secondo tale autore, in caso di frodi che incidono sulle "*uscite*" dell'Unione europea, si può configurare il reato di cui all'articolo 640 bis del Codice Penale che punisce la "*truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche*"; a tal

Al fine di perpetrare la frode [98] è necessario che almeno una delle transazioni violi le norme che regolano la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.[99]

---

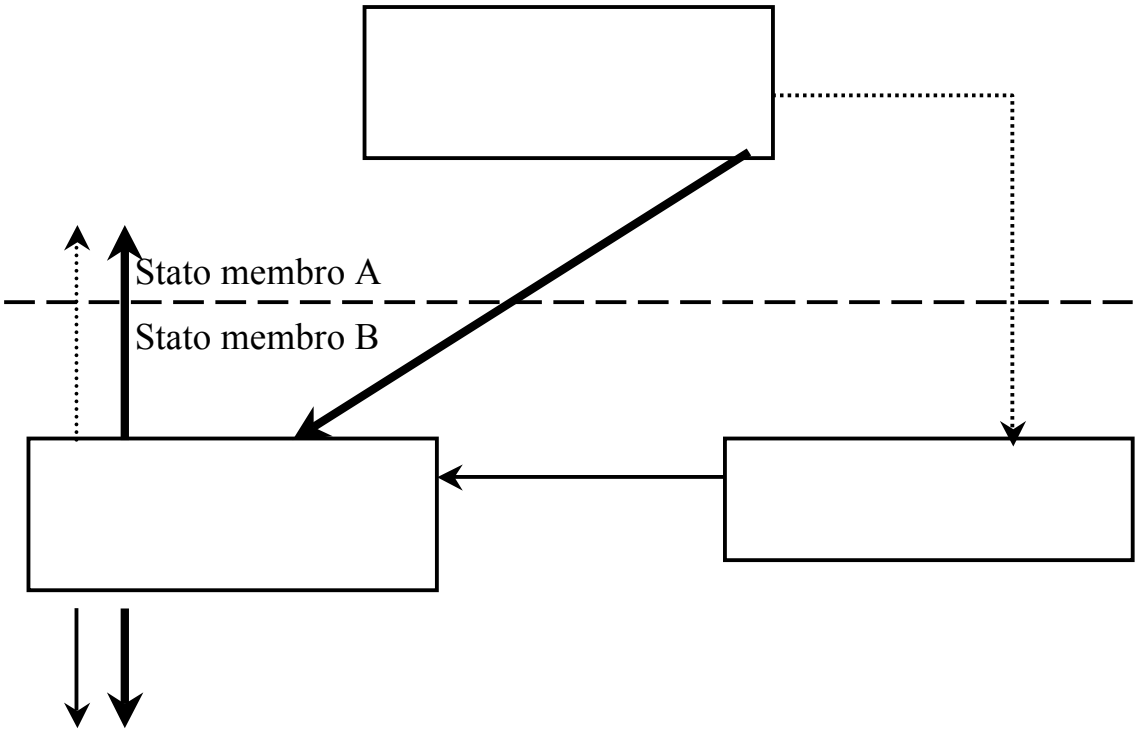
proposito, sembra opportuno richiamare il testo dell'articolo citato, che seleziona, con la reclusione da uno a sei anni, "*chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno, allorquando trattasi di contributi, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominati, concessi o erogati da parte dello Stato, di altri enti pubblici o della Comunità europea*". Ove ricorrano i requisiti prescritti dalla norma penale, in caso di frodi che incidono sulla "*spesa*" può altresì configurarsi il reato disciplinato dall'articolo 316 bis del codice penale, diretta a sanzionare la "*malversazione danni dello Stato*" (che punisce lo sviamento delle contribuzioni comunitarie rispetto alla loro destinazione prevista, in un momento successivo a quello della fraudolenta captazione dell'erogazione, sanzionato dall'art.640bis) o la fattispecie di cui all'art. 316ter C.P. - *indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato e delle Comunità europee* -.
Sul versante delle "*entrate*" per i beni provenienti da paesi extra_U.E., trova, *in primis*, applicazione la fattispecie incriminatoria del "*contrabbando doganale*" *ex* artt. 282 e ss. del D.P.R. 43/73 (T.U.L.D.) qualora la condotta sia finalizzata alla mancato pagamento dei diritti di confine; al fine di tutelare il gettito IVA ex art. 70 del D.P.R. 633/72 si applicano, altresì, le norme sul contrabbando, dei beni provenienti da paesi extracomunitari; si applicano, invece, le disposizioni di cui agli artt. 2 ed 8 del Dlgs. 74/00, per i beni provenienti da altri Stati membri. Da quanto finora emerso, quindi, le "*frodi carosello*" rientrerebbero a pieno titolo nel campo di applicazione delle fattispecie penalmente rilevanti di cui agli artt. 2 ed 8 del decreto legislativo 74/00 in quanto la perpetrazione di tale frodi comporta l'evasione dell'IVA sui beni provenienti dai Paesi dell'area comunitaria.

[98] Per una definizione generale di frode *veggasi* TAGLIAFERRO F. – TAGLIAFERRO L., *Le frodi IVA nell' Unione Europea*, in Il Fisco, 2000, pag. 9447; tali autori hanno richiamato una definizione già contenuta nella terza relazione della Commissione Europea, compilata ogni tre anni ex art. 12, Paragrafo 3, del Regolamento 1553/89/CEE, in cui si intendeva per frode "*qualsiasi attività che, violando direttamente delle norme giuridiche abusandone in modo illegale, porta a sottrarsi volontariamente all'adempimento corretto degli obblighi fiscali e, di conseguenza, ad una mancata imposizione di qualsiasi base imponibile e/o al mancato pagamento dell'imposta*". Ù

[99] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss. Cfr. altresì TAGLIAFERRO F. – TAGLIAFERRO L., *Op.cit.*, pag. 9447; tale dottrina ha altresì specificato, richiamando la terza relazione della Commissione Europea, una definizione specifica di "*frode all' IVA*" specificando 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*".

Fattura senza Iva
Merce con Iva
SOCIETA' "A"
Merce
Merce con
Fattura senza Iva
SOCIETA' "C"
CONDUIT COMPANY
SOCIETA' "B"
INTERMEDIARIO
(Cedente comunitario)
CARTIERA
(Destinatario della merce)

GRAFICO – SCHEMA BASE DELLE FRODI CAROSELLO



Lo schema base della frode può essere sintetizzato nel grafico che segue e, per la sua finalizzazione, sono necessari tre elementi; in primis, risulta necessario il coinvolgimento di almeno tre società di cui una situata in un altro Paese comunitario rispetto allo Stato membro ove è perpetrata la frode;[100] inoltre una delle due società nazionali deve svolgere il ruolo tipico della "cartiera"; infine, si deve procedere all'emissione di fatture tra le società medesime.

Nel caso di specie, la società A provvede alla cessione non imponibile della merce alla società B. Quest'ultima , successivamente, cede solo "cartolarmente" la merce alla società C, evidenziando l'IVA relativa a tale operazione imponibile. La

[100] La Corte di Giustizia delle Comunità Europea, in sent. 12 luglio 1988, cause riunite 138 e 139/86, Direct Cosmetics Rac. P. 3937, punti 20-23, ha sottolineato la distinzione tra la nozione di "*evasione*" e quella di "*frode*"; la prima corrisponde ad un "*fenomeno puramente obiettivo*", la seconda "*contiene un elemento intenzionale da parte del soggetto passivo*".

società C registra, pertanto il credito IVA derivante dall'acquisto imponibile. A questo punto, la società C può scegliere se immettere la merce sul mercato nazionale, effettuando, così, una cessione imponibile, ed evidenziando, il relativo debito IVA in fattura; oppure, può cedere la merce ad un operatore comunitario, emettendo fattura, ai sensi dell'art. 41 del D. L. 331/93.[101]

---

[101] L'art. 41, intitolato "cessioni intracomunitarie non imponibili", recita, testualmente, "Costituiscono cessioni non imponibili:
a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli artt. 6 e 8 del presente decreto;
b) le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. La disposizione non si applica per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare ai sensi della successiva lettera c). La disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso euro 79.534,36, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'art. 28 ter, B, comma 2, della direttiva del Consiglio n. 388/CEE del 17 maggio 1977, come modificata dalla direttiva n. 680/CEE del 16 dicembre 1991. In tal caso è ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal 1° gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale è esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso;
c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto.
2. Sono assimilate alle cessioni di cui al comma 1, lettera a):
a) (Omissis) (1);
b) le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta;
c) l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti.
3. La disposizione di cui al comma 2, lettera c), non si applica per i beni inviati in altro Stato membro, oggetto delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'art.

Quest'ultima operazione, risulta essere "non imponibile" per cui, nel rispetto della disciplina IVA, la società C, ove richiesto, ha diritto al rimborso del IVA a credito derivante dall'acquisto imponibile della merce e dalla successiva cessione intracomunitaria della medesima. Tale schema non sarebbe connotato da alcun profilo di illiceità laddove la società B presso la quale si concentra il debito IVA per effetto dell'applicazione del meccanismo previsto per gli scambi intracomunitari, provveda alla liquidazione ed al successivo versamento del IVA dovuta. Tuttavia, come già anticipato, la frode carosello si consuma per effetto del mancato adempimento di tali obblighi da parte della società B, comunemente definita "società cartiera" in ambito nazionale e "missing trader" in ambito comunitario.[102]

Abbiamo finora esaminato l'aspetto relativo alla fatturazione (nel caso descritto, soggettivamente inesistenti) delle operazioni ed alla consumazione dell'illecito.

Nel caso descritto, le fatture utilizzate ed emesse si considerano soggettivamente inesistenti, in quanto le operazioni sottostanti sono state effettivamente realizzate, anche se fra soggetti diversi da quelli indicati nel documento fiscale.

Ebbene, nel caso di specie, seppur semplificato, emerge che la merce transita direttamente dai magazzini del fornitore comunitario – la società A – a quelli dell'intermediario- la società C-; ciò attribuisce inesistenza "soggettiva" al

---

38, comma 5, lettera a), o per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della temporanea importazione in esenzione dai dazi doganali.
4. Agli effetti del secondo comma degli artt. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di cui ai precedenti commi 1 e 2, nonché le prestazioni di servizio indicate nell'art. 40, comma 9, del presente decreto, sono computabili ai fini della determinazione della percentuale e dei limiti ivi considerati.

[102] DE CICCO A., *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, 2003, pag 156 e ss.

passaggio cartolare della merce attraverso la cartiera, visto che reali contraenti sono il fornitore comunitario e l'intermediario.

Quest'ultimo immette successivamente i prodotti sul mercato o rivende la merce in un Paese comunitario, ottenendo così, il rimborso del credito IVA accumulato.

Per poter qualificare come "soggettivamente" inesistente la fattura relativa a quest'ultima cessione non imponibile, occorre confrontare l'operazione riportata in fattura con quella effettivamente eseguita. La realizzazione della cessione intracomunitaria potrebbe, ad esempio, esser confermata dalla documentazione di trasporto della merce dai magazzini della società C a quelli del cliente comunitario. In questo caso la medesima sarebbe totalmente regolare.

Di converso, laddove all'emissione della fattura nei confronti del cliente estero, non corrispondesse 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. In questo caso, la cessione intracomunitaria della merce potrebbe, infatti, occultare l'immissione "in nero" della stessa sul mercato nazionale.

4.2. La fatturazione per operazioni inesistenti a supporto delle "frodi carosello"

Sembra opportuno specificare le motivazioni che portano a ritenere che tali condotte fraudolente vengano realizzate mediante fatture per operazioni inesistenti. Spesso, a tale circuito cartolare fraudolento corrispondono effettive

operazioni aventi ad oggetto le merci risultanti in fattura, ma tuttavia vengono interposte fittiziamente imprese con il solo obiettivo di evadere l'imposta.

In questi casi, quindi, è stata riscontrata l'impossibilità di contestare l'inesistenza oggettiva - totale o parziale - delle operazioni riportate nelle fatture. Tuttavia, aderendo ad una interpretazione letterale del dettato normativo di cui all'art. 1, lettera a), del D.Lgs. n. 74/2000, si possono configurare i reati di cui agli artt. 2 – "dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" - ed 8 – "emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" - del medesimo decreto quando l'operazione sia effettivamente avvenuta nei termini materiali e giuridici descritti nella fattura medesima, ma nel documento siano indicati soggetti diversi da quelli fra i quali è realmente intervenuta.[103]

In alcuni casi, tuttavia, è stata addirittura constatata la totale "inesistenza oggettiva" delle operazioni riportate in fattura in quanto, come si rileverà in seguito, spesso le "frodi carosello" possono essere finalizzate, unicamente, al conseguimento di un credito IVA che giustifichi la richiesta del relativo rimborso all'Amministrazione Finanziaria; pertanto, in questi casi, l'organizzazione criminale può porre in essere tale condotta illecita senza far corrispondere alla reiterata emissione di fatture per operazioni inesistenti una effettiva attività commerciale da parte delle società coinvolte.

Paradossalmente, quindi, si potrebbe procedere alla formazione di un carosello fiscale fraudolento e, quindi, alla contestuale concentrazione di un rilevante debito IVA in capo alla società cartiera e allo speculare credito IVA in capo al soggetto

[103] ROSSI A., *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi*, in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882.

intermediario – per il quale si richiederà il relativo rimborso - anche in totale assenza della merce fittiziamente oggetto delle transazioni.

Tornando ai casi di inesistenza "soggettiva",[104] il legislatore penale tributario ha attribuito loro rilevanza penale al fine di contrastare fenomeni - particolarmente diffusi in mercati caratterizzati dall'elevata commerciabilità dei prodotti - [105] di intestazione fittizia di fatture o di altri documenti a nome di persone diverse da quelle con cui le operazioni si sono effettivamente svolte.

Generalmente tali meccanismi consentono, al cedente reale del bene, di giustificare operazioni svolte in nero, ed al cessionario apparente di creare una documentazione in grado di legittimare la detenzione di beni dei quali disponga ma di cui sia venuto in possesso eventualmente in modo anche illegittimo.[106]

Tuttavia, salvo alcuni limiti specifici riscontrati nella normativa vigente e, peraltro, già rilevati dalla dottrina,[107] la punibilità ex artt. 2 ed 8 in caso di utilizzo ed emissione di fatture soggettivamente inesistenti può essere, almeno formalmente, estesa anche alle ipotesi di frode carosello [108] anche se, in realtà,

---

[104] Il tema *de quo* è stato oggetto di specifica trattazione in seno al Capitolo II.

[105] Le indagini fin qui svolte hanno permesso di individuare i settori maggiormente esposti a queste tipologie di frode; finora, si è assistito alla creazione di caroselli fraudolenti aventi ad oggetto prodotti ad alto contenuto tecnologico - telefonini, componenti *hardware* per *personal computer,* computer portatili-, autovetture usate, metalli preziosi, e carni bovine da sottoporre a lavorazione.

[106] La *ratio* seguita dal legislatore può essere desunta dalla formulazione di reati di cui agli artt. 2 ed 8 del Dlgs. 74/00. In particolare, come è stato rilevato nei capitoli precedenti, la configurazione dell'elemento soggettivo nei reati di cui all'oggetto così come previsti dal legislatore della riforma avviene solo in presenza di schemi tipici di inesistenza soggettiva dell'operazione, evidenziando, pertanto, problematiche rilevanti in presenza di condotte che, pur essendo caratterizzate da un disvalore evidente sembrano non essere perfettamente aderenti allo schema frodatorio che il legislatore ha inteso sanzionare in seno agli artt. 2 ed 8.

[107] ROSSI A., *Op.cit.*, pag. 6882.

[108] Ci soffermeremo in seguito sulla effettiva configurabilità dei reati ex artt. 2 ed 8 in presenza di un carosello fiscale fraudolento.

sono emersi non pochi profili di criticità che hanno indotto la dottrina medesima ad una profonda riflessione circa l'esigenza di reprimere tali condotte fraudolente, caratterizzate da elementi peculiari, mediante la previsione di un reato ad hoc che consenta di contrastare efficacemente la commissione di illeciti che, anno dopo anno, arrecano ingenti danni all'Erario nazionale e degli altri Paesi comunitari.[109]

4.3. Caratteri tipici delle frodi carosello

L'esperienza investigativa ha consentito di evidenziare una serie di elementi che caratterizzano, generalmente, tutte le "frodi carosello".

In *primis*, è stato riscontrato che le frodi carosello coinvolgono una catena di società situate in due o più Paesi comunitari; [110] ciò attribuisce alla frode una rilevanza comunitaria [111] e consente all'organizzazione criminale di sfruttare le lacune legislative presenti in ogni singolo Stato membro dell'U.E..

---

[109] Cfr. FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria,* in "il fisco" n. 40 del 5 novembre 2001, pag. 13081; tale autore ha rilevato che "*l'estrema gravità dei fenomeni descritti avrebbe certamente preteso una particolare attenzione da parte del legislatore tanto da meritare, probabilmente, una espressa incriminazione mediante apposito titolo di reato*", anzichè, scegliere la strada della cristallizzazione di tali peculari tipologie di illecito attorno alle fattispecie classiche di evasione perpetrate mediante l'emissione e l'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti.

[110] La Commissione Europea ha rilevato che le frodi carosello hanno normalmente ad oggetto forniture intracomunitarie di merci.

[111] Cfr. FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria*, in "il fisco" n. 40 del 5 novembre 2001, pag. 13081; SERINO M., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a se stessi l'evasione* ,in "il fisco" n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1362; ROSSI A., *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi,* in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882.

Si pensi, a titolo esemplificativo, all'Italia, ove l'omesso versamento dell'IVA, pur in presenza di consistenti importi non versati, rappresenta una mera violazione amministrativa, punita ai sensi dell'art. 13, comma 1 del Dlgs. 471/97.[112]

L'estensione comunitaria di tali condotte illecite, inoltre, ostacola non poco l'attività investigativa successiva da parte degli organi di accertamento che devono, necessariamente, far ricorso a strumenti di cooperazione amministrativa al fine di contrastare tali fenomeni criminosi.

Nonostante si sia assistito ad una progressiva evoluzione di tali strumenti di cooperazione indispensabili per consentire agli Uffici finanziari dei singoli Paesi comunitari di approntare una adeguata risposta al fenomeno evasivo de quo, le indagini subiscono comunque un rallentamento causato dai tempi tecnici [113] necessari per lo scambio di informazioni fiscali relative alle operazioni intracomunitarie con gli organi collaterali di altri Paesi interessati dalla frode.[114]

Le differenti legislazioni tributarie vigenti nei singoli Stati membri vengono sfruttate diversamente dagli organizzatori dei caroselli fiscali fraudolenti; in alcuni Stati membri vengono solitamente collocate le società cartiere; altri Paesi, invece, vengono unicamente sfruttati attraverso la costituzione delle cosiddette

---

[112] L'art. 13, comma 1 del Dlgs. 471/97, recita, testualmente: "*chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. (...)*".

[113] La disciplina degli strumenti di cooperazione amministrativa è stata recentemente oggetto di riforma in ambito comunitario in seguito all'entrata in vigore del Reg. 1798/03, che ha, come obiettivo principale, quello di garantire la riduzione dei tempi tecnici di risposta da parte degli organi collaterali esteri alle richieste di informazioni inviate dalle autorità inquirenti dei Paesi comunitari.

[114] Cfr. PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss.

"conduit companies";[115] in ogni caso il rafforzamento dell'attività di contrasto alle frodi carosello ha comportato, solitamente il "trasferimento" del meccanismo truffaldino verso Paesi comunitari meno "efficienti".

Di norma, le società cartiere che materialmente consentono la consumazione della frode sono situate negli Stati membri popolosi o, addirittura, in aree urbane ad elevata concentrazione di soggetti passivi[116] mentre le "*conduit companies*" risiedono in Paesi vicini o che intrattengono rapporti commerciali assidui con lo Stato in cui si consuma la frode. Ciò consente di non attirare l'attenzione delle Amministrazioni finanziarie laddove l'entità, la tipologia e la frequenza degli scambi possano risultare sospetti.[117]

Un'altra caratteristica comune a tutte le frodi carosello è rappresentata dalla presenza, al primo anello della catena fraudolenta, di una società "cartiera" - conosciuta, a livello comunitario, con la denominazione di "missing trader" - il cui ruolo sarà approfondito nel seguito della trattazione.

L'attività illecita della società cartiera consente all'organizzazione criminale di sfruttare l'illecito profitto che ne deriva al fine di lucrare l'importo relativo all' IVA non versata o, come spesso accade, di cedere la merce a prezzi più bassi,[118] ottenendo, per effetto della maggiore competitività derivante da un vantaggioso

---

[115] Per l'analisi del ruolo di tali società, vedi *infra*.

[116] Ciò abbassa notevolmente il rischio di essere soggetti a controllo da parte degli organi preposti.

[117] Si pensi, ad esempio, alle frodi carosello che venivano perpetrate con la Repubblica di San Marino.

[118] Sul punto, cfr. DE CICCO A., *Op.cit.*, pag 156 e ss.

rapporto qualità-prezzo dei beni venduti, un rilevante aumento del volume d'affari e, pertanto, dei profitti da esso derivanti.[119]

Le indagini riguardanti le frodi carosello hanno fatto, altresì, emergere che l'efficienza di tale meccanismo truffaldino è strettamente connessa alla capacità dell'organizzazione criminale di sostituire i soggetti scoperti dal Fisco o che risultano comunque a rischio con nuovi operatori apparentemente "puliti" [120] residenti in luoghi diversi da quelli in cui l'illecito è stato rilevato o in cui sono in corso le indagini.[121]

---

[119] La diffusione della "*frodi carosello*" in mercati caratterizzati da una elevata velocità di commercializzazione e da un ricarico percentuale medio sul prodotto contenuto è giustificata, *in primis*, dalla necessità di rivendere velocemente i beni. Inoltre, nei settori caratterizzati da "*margini*"contenuti la lieve diminuzione del prezzo di vendita consente un aumento rilevante di volumi di merce venduti. Abbassando, seppur limitatamente, il prezzo di vendita della merce grazie all'illecito risparmio derivante dal mancato versamento dell'Iva, si incide notevolmente su taluni "*mercati – prodotto*" che risultano molto "*redditizi*" a causa della elevata richiesta da parte dei consumatori finali.
Per comprendere, praticamente, quanto finora affermato, a mio avviso è opportuno richiamare un esempio pratico; si pensi al mercato dei telefoni cellulari, caratterizzato da margini limitati a causa dell'elevato numero di *competitors* e da volumi consistenti per effetto della capillare diffusione nel mercato *consumer.* Tale mercato è molto sensibile alla variazione dei prezzi per cui un'offerta a prezzi vantaggiosi consente di *orientare* la domanda verso acquisto presso il *retailer* capace di vendere al prezzo più basso. Un osservatore attento non può negare che il *"mercato*" - generalmente inteso - non è tenuto ad approfondire né, di fatto, è interessato alla provenienza di tali prodotti venduti a prezzi vantaggiosi, a meno che il prodotto medesimo non sia venduto a prezzi *troppo bassi*, come, di fatto, non avviene in questi casi. Pertanto, ove tali prodotti siano stati oggetto di una frode, il mercato ne resterà all'oscuro e sarà, comunque, ben disposto ad assorbire tale offerta concorrenziale. Solamente laddove emergano indizi di reità, in seguito alle indagini da parte degli uffici accertatori, si potrà ristabilire il precedente equilibrio a vantaggio degli operatori estranei a tali pratiche illegali che, non volendo sfruttare tali illeciti meccanismi, subiscono inevitabilmente la pressione sui prezzi causata dagli operatori disonesti.

[120] Tale carattere è stato, altresì, rilevato dalla Commissione Europea in sede SCAC - Comitato permanente per la cooperazione amministrativa. È stato riscontrato che gli organizzatori dei caroselli provvedono alla sostituzione delle società cartiera nonché dei fornitori effettivi della merce.

[121] PICCHETTI C., *Op. cit.*, pagg. 496 e ss; Lo sviluppo di indagini da parte della Guardia di Finanza o dell'Amministrazione finanziaria in un'area specifica potrebbe indurre l'organizzazione criminale a spostare la catena di società o, quantomeno, la cartiera in una Regione differente. Ciò accade inevitabilmente laddove la cartiera venga *scoperta*. In questi casi, infatti, si verifica, inevitabilmente, uno spostamento del "*baricentro*" della frode al fine di ostacolare le successive indagini.

Tale pratica consente di ostacolare l'attività di accertamento successiva alla scoperta della frode; lo "spostamento" della medesima frode consente all'organizzazione criminale di rendere il quadro investigativo più confuso in seguito all'interessamento di organi accertativi diversi, a causa di una specifica ripartizione della competenza territoriale, vanificando gli accertamenti "a monte".[122]

L'elemento continuativo caratterizza, inoltre, tale condotta fraudolenta. Abbiamo osservato, infatti, che spesso le fatture emesse sono solo soggettivamente inesistenti e che quindi ad esse corrisponda l'effettiva cessione della merce anche se le indagini hanno permesso di riscontrare che le medesime vengono fisicamente spostate solo una volta a fronte di una fatturazione reiterata e finalizzata alla moltiplicazione del profitto ai danni dell'Erario.

Addirittura, in alcuni casi, le organizzazioni criminali fatturano più volte la cessione della medesima merce ottenendo, attraverso la successiva richiesta di rimborso del credito IVA generato in capo all'intermediario il totale abbattimento del costo delle merci medesime. [123]

L'effettività della transazione nei moderni caroselli fiscali fraudolenti consente di inquadrare tale fattispecie criminosa nella frode fiscale mediante fatture soggettivamente false. L'evoluzione della tecnica frodatoria ha portato ad un

---

[122] La ripartizione della competenza territoriale produce, generalmente, effetti benefici sull'efficienza dell'attività di contrasto in quanto consente una più efficace azione degli organi investigativi, essendo limitata agli illeciti perpetrati in una specifica circoscrizione. Tuttavia, in presenza di condotte criminose che si sviluppano su un territorio esteso e che, in taluni casi, assumono addirittura i caratteri tipici del *reato internazionale* - i cui effetti si producono in più Stati -tale ripartizione può costituire, di fatto un ostacolo inevitabile al buon esito delle indagini, limitando l'operatività del reparto che si occupa delle investigazioni.

[123] Ai fini di una compiuta analisi del ruolo dei singoli soggetti all'interno della frode, rimanda al paragrafo 2, in cui si esamina il meccanismo fraudolento.

perfezionamento delle modalità di effettuazione e di pagamento del trasporto. È stato osservato che, mentre in passato il trasporto era solitamente a carico del cessionario,[124] ora si usa porlo a carico delle cedente, che, avendo accesso diretto alla documentazione di trasporto medesima, può facilmente dimostrare l'effettività della cessione intracomunitaria da lui fatturata.[125]

Il pagamento relativo alla transazione rafforza l'effettività della cessione e, quindi, l'esclude una volta per tutte la configurabilità dell'inesistenza oggettiva. Laddove, pertanto, si riscontri l'effettivo pagamento a mezzo bonifico o contanti [126] corrispondente alla fattura emessa, gli organi inquirenti potranno contestare solamente l'inesistenza soggettiva dell'operazione. Risulta difficile, infatti, contestare l'inesistenza materiale dell'operazione e, quindi, la mancata cessione effettiva della merce riportata in fattura in presenza della documentazione relativa al trasporto ed al pagamento della medesima. Talvolta il pagamento viene effettuato da soggetti terzi – apparentemente - rispetto al meccanismo fraudolento e, in ogni caso, la liquidità viene trasferita rapidamente da un conto

---

[124] Le cessioni di merce, specie se dirette all'estero, vengono solitamente effettuate apponendo sulla fattura la clausola "*ex works*" o "*franco fabbrica*", che sollevano da ogni responsabilità il cedente per problematiche derivanti dal trasporto della merce medesima fino a destinazione. Ciò, tuttavia, può ostacolare la prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria che, ai sensi del D.L. 331/93, risulta non imponibile, laddove il cedente medesimo non abbia accesso alla documentazione che giustifichi la mancata applicazione dell'Iva; al fine di giustificare il titolo di non imponibilità, infatti, il cedente deve conservare una copia del documento di trasporto che attesta l'effettività della cessione intracomunitaria e che, in sede di accertamento, risulta idonea ad escludere la contestazione della mancata applicazione dell'IVA.

[125] Guida pratica per il contrasto alle "*frodi carosello*" – documento edito dalla Commissione Europea in sede SCAC - Comitato permanente per la cooperazione amministrativa, 2002; è stato rilevato che le merci oggetto della frode carosello sono, solitamente, facili da trasportare; si pensi, ad esempio alle componenti *hardware* dei *computer* (es.: *CPU, SIM cards* ecc.).

[126] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss. Tale autore ha evidenziato che i contanti ed i bonifici bancari sono gli strumenti di pagamento preferiti dalle organizzazioni criminali dedite alla organizzazione di frodi carosello. È stato rilevato, tra l'altro, che le fatture servono a giustificare le transazioni bancarie e che, pertanto, le medesime riportino le coordinate degli istituti bancari tramite cui le operazioni vengono effettuate. Pertanto, le transazioni bancarie giustificano le fatture soggettivamente inesistenti ed ostacolano le attività di indagine degli investigatori.

corrente all'altro, al fine di evitare eventuali misure cautelari da parte degli organi inquirenti.[127]

Infine, dalle indagini effettuate, è emerso che gli organizzatori delle frodi carosello solitamente sviluppano una conoscenza approfondita dei sistemi tributari dei Paesi in cui la frode si perpetra. Oltre allo sfruttamento di eventuali lacune normative, ciò consente loro di ottenere con facilità il rimborso dei crediti IVA maturati in capo agli intermediari che effettuano cessioni intracomunitarie non imponibili ed implica, parimenti, un tempismo eccezionale nel modificare la struttura del carosello ponendo in liquidazione alcune società ed attivandone altre, eventualmente anche in Stati membri differenti. [128]

4.4. Soggetti coinvolti nella frode carosello

L'analisi del meccanismo di frode è finalizzata 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.

Rispetto allo schema base descritto nelle prime pagine di codesto capitolo, sembra opportuno apportare alcune variazioni, per rendere lo schema della frode il più aderente possibile a quello riscontrato in seguito alle indagini in questo settore.

---

[127] Guida pratica per il contrasto alle "*frodi carosello*", *Op. cit*., si è rilevato che non sembrano essere utilizzati i cosiddetti "*crediti commerciali*" tra le società che partecipano alla frode carosello.

[128] Tale capacità delle organizzazioni criminali è emersa anche dagli studi contenuti nella Guida pratica per il contrasto alle "*frodi carosello*", *Op. cit*..

In particolare, è stato rilevato l'utilizzo diffuso di "società filtro" - nello schema rappresentate dalla società C - che vengono interposte tra la società cartiera e l' intermediario che effettua la successiva cessione intracomunitaria.[129]

In questa sede, quindi, si provvederà alla descrizione del meccanismo fraudolento, esaminando i diversi *steps* che portano alla consumazione dell'illecito ed il ruolo ricoperto dalle singole società che vi partecipano.

Ciò consentirà di far emergere, altresì, i profili di criticità riscontrati in seno alla disciplina dell'Iva intracomunitaria, alla luce del vigente regime transitorio.[130]

Il meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto attualmente in vigore nell'Unione Europea, infatti, ha agevolato inevitabilmente la diffusione delle "frodi carosello" all'interno degli Stati membri.[131]

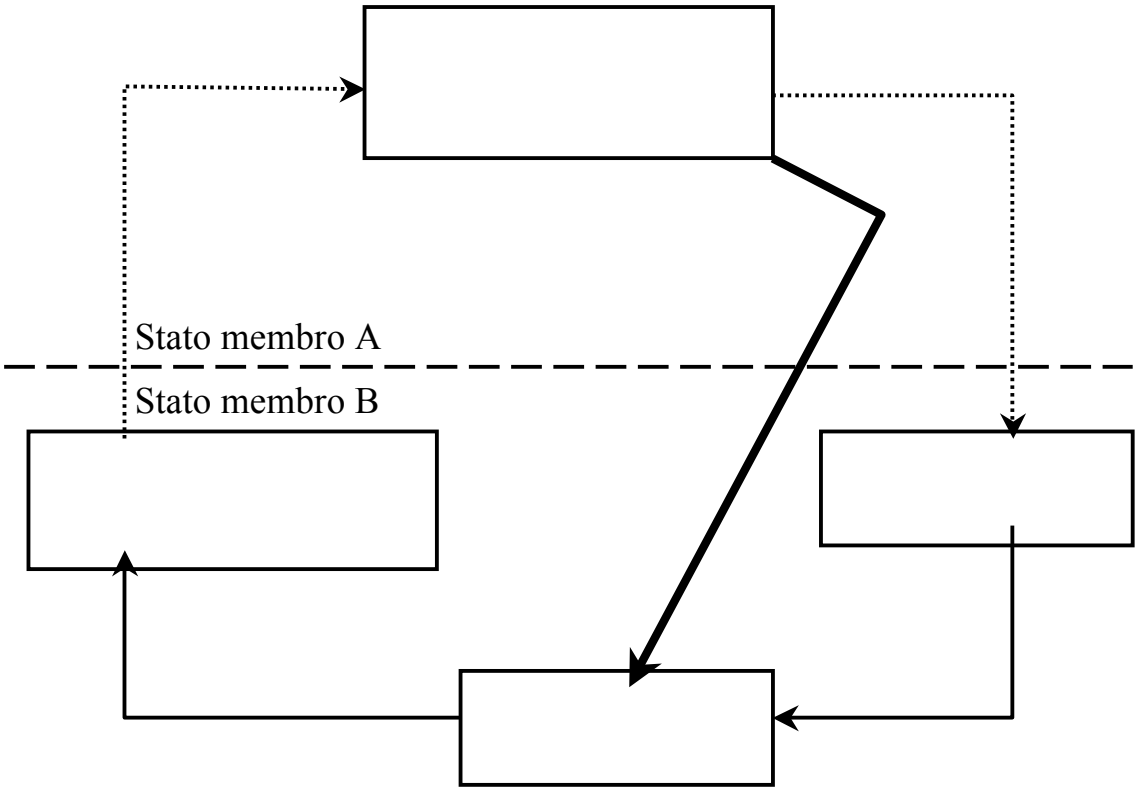
---

[129] DE CICCO A., *Op. cit.*, pag 156 e ss.

[130] Sul punto, *veggasi* tra tutti SERINO M., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a se stessi l'evasione* ,in "il fisco" n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1362.

[131] Cfr. ROSSI A., *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi*, in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882; FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in "il fisco" n. 41/2002, pagg. 6472-6476; SERINO M., *Op. cit.*, pag. 1-1362.

GRAFICO – FRODI CAROSELLO



Il meccanismo tipico delle frodi carosello si presenta come una sorta di circuito caratterizzato da una catena di fatturazioni finalizzata all'ottenimento del rimborso di un credito IVA derivante da 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.[132]

In realtà, come più volte osservato, ad un credito IVA giustificato da regolare fatturazione passiva in capo al soggetto che effettua le cessioni intracomunitarie

[132] FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria,* in "il fisco" n. 40 del 5 novembre 2001, pag. 13081.

[133] non corrisponde il versamento degli IVA in seguito alla cessione nazionale della merce medesima in uno stadio precedente della frode.[134]

Tali osservazioni sembrano essere necessarie perché, in questa sede, si andrà ad analizzare un meccanismo fraudolento che, tuttavia, non risulta essere l'unica tipologia di "frode carosello" rilevata nel corso delle numerose indagini in materia. Pertanto, nei paragrafi successivi, saranno altresì analizzate alcune varianti del carosello aventi finalità più o meno simili ma che sfruttano differenti punti deboli della disciplina IVA attualmente vigente.[135]

4.4.1. Società "cartiera"

La costituzione, nel territorio nazionale, di una o più società fittizie convenzionalmente denominate "cartiere" (in quanto la loro unica attività è quella di fornire, alle imprese che lo richiedano, fatture per operazioni inesistenti) ovvero l'acquisizione di società inattive prima operanti in altri settori (destinate a diventare anch'esse cartiere) rappresenta il prima fase del meccanismo fraudolento che porta, in sede conclusiva, alla consumazione dell' illecito.

---

[133] Il soggetto che effettua le cessioni intracomunitarie nelle frodi carosello è rappresentato dalla "società D" nello schema ivi riportato.

[134] La "società B", infatti, non provvede al versamento dell'imposta in seguito alla cessione della merce alla "società C".

[135] Si andranno, *in primis*, ad esaminare i casi in cui l'intermediario, anziché effettuare una cessione intracomunitaria, che giustifica la successiva richiesta di rimborso del credito IVA, immette la merce sul mercato nazionale. In questo caso la frode non è finalizzata, come sopra riportato, all'ottenimento del rimborso, bensì alla rivendita della merce senza versare effettivamente l'imposta sul valore aggiunto perché buona parte del debito IVA è stato concentrato in capo alla cartiera situata all'inizio della catena di società e quest'ultima non effettua il successivo versamento dell'imposta.

Solitamente tali società risultano residenti presso indirizzi di comodo o addirittura fittizi. In ogni caso, comunque, non svolgono nessuna attività commerciale effettiva. [136]

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.[137]

Anche l'amministrazione di tali società [138] viene di norma affidata a prestanome - le cosiddette "teste di legno" - i quali, dietro compenso fisso, si assumono ogni responsabilità derivante dall'incarico.

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.[139]

---

[136] Dalle indagini solitamente emerge che le cartiere non dispongono di alcuna struttura societaria, né di beni patrimoniali, né di personale dipendente, sebbene effettuino rilevanti acquisti intracomunitari da vari Paesi dell'Unione Europea. Sul punto *veggasi* SERINO M., *Op.cit.*, pag. 1-1362.

[137] Le difficoltà degli organi inquirenti 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 loro confronti. La tipologia di frode transnazionale e l'abilità dei medesimi criminali ostacolano l'attività di indagine ed allungano i tempi per l'acquisizione della documentazione necessaria ai fini probatori.

[138] Le "*cartiere*" vengono generalmente costituite sotto forma di società a responsabilità limitata, con capitale sociale minimo, legalmente rappresentate da prestanomi nullatenenti, in alcuni casi anche pregiudicati.

Andando ad analizzare la catena di transazioni fittizie realizzate con finalità fraudolente, si osserva che la società cartiera provvede ad effettuare acquisti intracomunitari ai quali, nel rispetto della disciplina vigente dovrebbe corrispondere una doppia registrazione dell'IVA relativa alla transazione medesima; il cessionario intracomunitario, infatti, deve registrare l'importo Iva relativa 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; pertanto, laddove la merce venga nuovamente ceduta all'estero, l'operazione medesima risulta non imponibile ai fini IVA;[140] laddove invece, come accade nel caso delle frodi carosello, la merce viene venduta ad un cessionario nazionale, occorre evidenziare in fattura l'IVA dovuta.[141]

In realtà, nel caso di specie, la società cartiera riceve, in ottemperanza alla disciplina IVA, la fattura relativa all'acquisto intracomunitario effettuato senza l'addebito dell'imposta, ma non provvede alla successiva integrazione ed alla

---

[139] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss.; FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 1308; tutti SERINO M., *Op.cit.*, pag. 1-1362.

[140] AA.VV., *Manuale di commercio internazionale*, IPSOA, 2002, pagg.639 e ss.

[141] MANDO' M. – MANDO' G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2001, pagg. 69 e ss..

duplice annotazione nei registri obbligatori IVA.[142] 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.[143] In questa fase si provvede all'eliminazione delle tracce dell'illecito, denunciando, ad esempio, il furto o la distruzione fortuita delle scritture contabili.[144]

A fronte della cessione della merce a clienti nazionali la cartiera emette "regolare fattura" soggetta ad IVA.[145] In realtà, come 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.[146] Inoltre, a comprova dell'inesistenza soggettiva, le autorità inquirenti spesso rilevano 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 ricevuto formalmente il pagamento da parte dell'effettivo cessionario. In alcuni casi è stato riscontrato che

---

[142] Sul punto, cfr. FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 1308.

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

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

[145] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss..

[146] Cfr. DI SIENA M., *Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale*, in "Il fisco", 2002, n. 5, 637; FURLAN R., Op.cit., pag. 1308; SERINO M., Op.cit., pag. 1-1362.

i pagamenti venivano effettuati direttamente dall'acquirente finale - nel caso di specie, la società D - al cedente comunitario.[147]

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".[148] 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 (illecito) pari a 2.

La rilevazione dell'IVA in fattura determina la piena legittimazione del cessionario alla detrazione dell'imposta medesima, formalmente addebitatagli dalla cartiera ed altrettanto formalmente da lui corrisposta.[149] Il finto acquirente, quindi, si interpone tra il cedente ed il reale acquirente, assumendo su di sé tutti i rischi derivanti dal mancato versamento dell'imposta. In caso di verifiche, infatti,

---

[147] Ciò, peraltro, coincide con quanto emerso nella Guida pratica per il contrasto alle "*frodi carosello*", *Op. cit*.

[148] FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 1308.

[149] MANDO' M. – MANDO' G., *Op. cit.*, pagg. 69 e ss..

l'impresa effettivamente destinataria della merce [150] potrà mostrare fatture da cui risulta un acquisto da un fornitore nazionale, e non un acquisto intracomunitario: la "regolare fatturazione" e l'effettivo pagamento,[151] danno diritto al cessionario reale alla detrazione dell'Iva relativa all'operazione de qua.[152]

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 dell'imposta all'Erario.[153]

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 commerciale, può permettersi di praticare qualsiasi prezzo sul prodotto, abbassandolo notevolmente e permettendo all'acquirente finale, di praticare prezzi più bassi[154] per vincere la concorrenza di chi opera correttamente.[155]

---

[150] In questo caso lo schema viene reso più complesso dalla presenza della "*società filtro*" ma l'effetto è il medesimo.

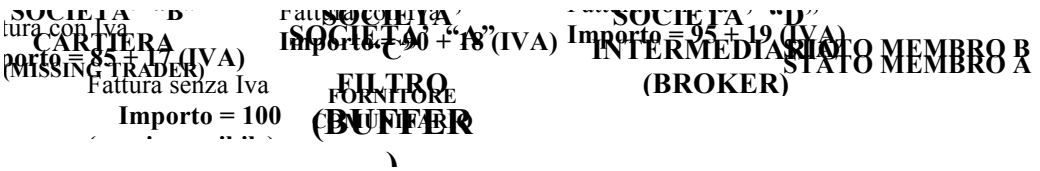
[151] La liquidazione dell'importo riportato in fattura conferma, volta per tutte, l'effettività dell'operazione che, qualora risulti realizzata mediante l'interposizione di operatori estranei alla transazione, appare a tutti gli effetti "*soggettivamente inesistente*".

[152] RIZZARDI R., *Prontuario IVA*, Il Sole 24 Ore, 2003, pagg. 309 e ss.

[153] ROSSI A., *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi*, in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882

[154] DE CICCO A., *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, 2003, pag 156 e ss.

[155] Tale fenomeno si è diffuso in particolari settori in cui le caratteristiche del mercato, come si rileverà nel seguito della trattazione, hanno determinato l'insorgere di forme preoccupanti di criminalità.

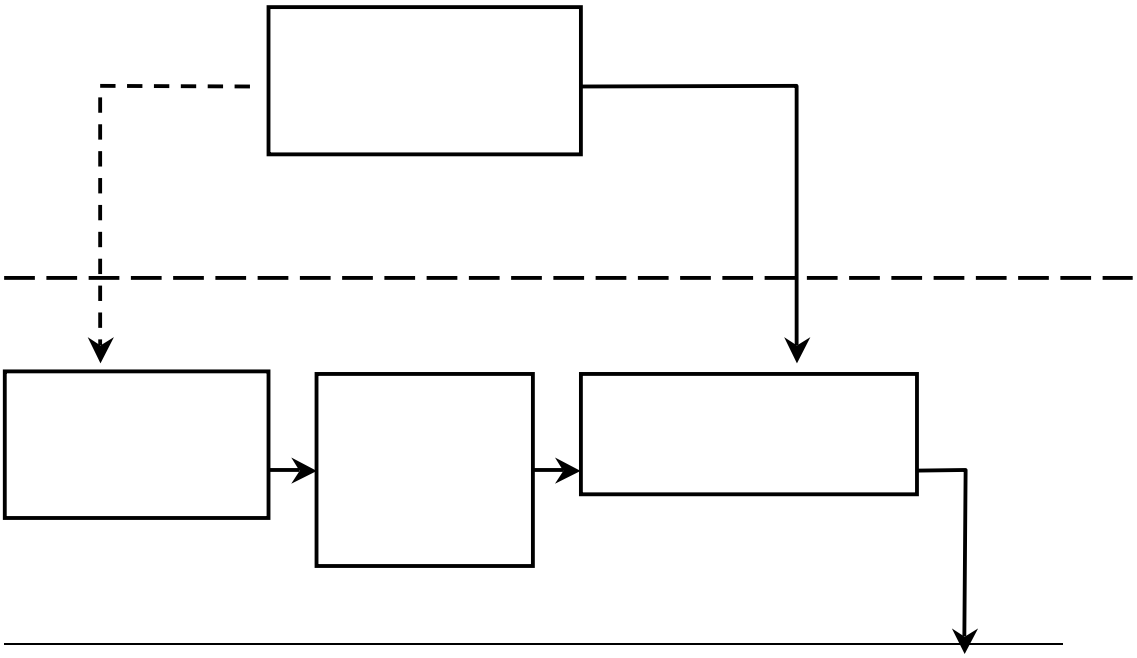


4.4.2. Società filtro

La "società filtro" svolge un ruolo strategico nel meccanismo evasivo tipico delle frodi all'IVA, operando come "stabilizzatore" per effetto dell'interposizione tra la cartiera e l'intermediario.[156]

Solitamente, il circuito fraudolento viene generato da una cessione non imponibile della merce, effettuata da un fornitore comunitario – nello schema rappresentato dalla società "A" – ad una società cartiera "B". Di solito, però, la merce transita direttamente dai magazzini del fornitore comunitario a quelli della società filtro "C" o, addirittura, del cessionario finale, la società "D".

INTERPOSIZIONE DELLA "SOCIETA' FILTRO" NELLA FRODE ALL'IVA



[156] Per un approfondimento sul ruolo delle società "filtro" , si permetta di rimandare a ANTONACCHIO F., Le società "filtro" nelle frodi all'Iva, in in "il fisco" n. 45 del 5 dicembre 2005, pag. 1-7062.

La società filtro “C”, pertanto, acquista le merci dalla cartiera “B” e le rivende, immediatamente, all’intermediario “D”, emettendo regolare fattura. La società filtro provvede all’effettivo versamento del saldo d’imposta pari alla differenza fra il credito IVA derivante dall’acquisto della merce – che corrisponde all’imposta formalmente versata dalla società cartiera - e l’IVA a debito derivante dalla cessione della merce all’intermediario.

La società filtro (o “*buffer*”, come viene comunemente denominata la società filtro in ambito comunitario) viene interposta unicamente al fine di creare uno schermo idoneo ad occultare la connessione diretta tra la società cartiera e l'effettivo cessionario della merce, incrementando il numero di società coinvolte ed ostacolando gli investigatori nel reperimento degli elementi necessari per provare il coinvolgimento degli effettivi beneficiari del meccanismo evasivo, che potrebbero essere gli stessi cessionari finali – nello schema, la società “D” - o il cedente reale della merce, il fornitore estero “A”.

Appare evidente che, nel caso in cui le indagini siano scaturite da una verifica fiscale nei confronti dello stesso cessionario “D”, andando ad analizzare le fatture passive emergerebbero rapporti commerciali con una società in regola, il *buffer* “C”, anziché con la società cartiera “B”, relativamente alla quale, invece, emergerebbero chiari indici di irregolarità.

Pertanto, laddove in sede di controllo, vengano unicamente effettuati “controlli incrociati” con il “fornitore nazionale” dell’intermediario verificato - la società filtro appunto - non si riuscirà a far emergere la perpetrazione della frode, in

quanto si rileveranno operazioni regolarmente effettuate e per le quali sono stati rispettati tutti gli obblighi derivanti dall'applicazione della disciplina fiscale.

Occorre specificare che l'inserimento della società filtro nel circuito fraudolento non è indispensabile per la perpetrazione della frode, se si tiene conto che, di fatto, l'evasione si consuma per effetto dell'interposizione della "cartiera". Ciò nonostante, è stato riscontrato che in quasi tutte le frodi vengono inseriti uno o più "stabilizzatori", a seconda della complessità del circuito fraudolento.

Nelle frodi complesse, la funzione di "stabilizzatore" viene svolta da un soggetto economico effettivamente operante, talvolta addirittura ignaro della frode in cui è stato coinvolto; l'interposizione di un'impresa commerciale che opera attivamente nel settore rende ancora più difficile la ricostruzione del meccanismo truffaldino da parte degli inquirenti; nel caso in cui le indagini scaturiscano da un controllo operato nei confronti del cessionario "D", infatti, si rileveranno una serie di operazioni realmente effettuate e regolarmente fatturate da un commerciante attivo; soltanto indagini approfondite consentiranno, pertanto, di far emergere il meccanismo fraudolento.

Si tenga presente che, nonostante i rischi da correre, numerose imprese avviate si sono fatte coinvolgere, anche consapevolmente, nelle frodi all'IVA; l'ottenimento di un margine di guadagno che, seppur limitato, non ha comportato l'assunzione di alcun rischio commerciale in quanto la merce acquistata è stata immediatamente ceduta e pagata contestualmente alla consegna si è rivelata, talvolta, sufficiente a spingere imprese avviate ad accettare coscientemente il disegno criminoso. In questi casi, tali cedenti intermedi, pur non essendo i reali ideatori della frode,

godono di parte dei suoi proventi, ottenendo un facile e rapido profitto, senza sopportare alcun rischio d'impresa. [157]

Andando ad analizzare il meccanismo di frode, dallo schema sopra riportato si rileva che la società filtro (buffer) 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.[158]

Talvolta, è stata addirittura constatata l'interposizione di due "società filtro", con volumi d'affari differenti. Infatti, una società di piccole dimensioni, non sempre a conoscenza del circuito criminoso nella quale è inserita, consente di eliminare ogni possibile sospetto sul rapporto diretto tra la società fittizia e la società medio - grande, vanificando, pertanto, l'attività investigativa degli inquirenti, tesa a dimostrare il coinvolgimento nella condotta fraudolenta di quest'ultima.

---

[157] Cfr. N. Ditolve, *op. cit*., pag. 5526; l'Autore ha citato l'intervento dell'Avvocato Generale della Corte di Giustizia, che ha presentato in data 16 febbraio 2005 le conclusioni relative a domande di pronuncia pregiudiziale proposte dall'High Court of Justice of England and Wales, nelle cause riunite C-355/03 e C-484/03, Optigen Ltd e Fulcrum Electronics Ltd (in liquidazione) e Bond House System Ltd contro Commissioners od Customs and Excise; ebbene, tali cause, instaurate presso i giudici tributari anglosassoni, vertono su frodi all'Iva in cui i ricorrenti risultavano ignari circa il loro inserimento nel meccanismo criminoso; di fatto, tali imprese erano state interposte tra le società che effettivamente realizzavano la condotta evasiva, al fine di rendere più complessa la ricostruzione della frode; addirittura, è stato riscontrato che in alcuni casi i loro clienti risultavano essere riconducibili ai fornitori originari.

[158] Dallo schema emerge chiaramente come la società "filtro" rispetti a pieno gli obblighi IVA derivanti dall'acquisto e la successiva cessione imponibile.

D'altronde, anche eventuali responsabilità in capo al "rappresentante legale" della società di piccole dimensioni, saranno difficili da dimostrare, specialmente nei casi in cui questi non sospetti la macchinazione fraudolenta.

In conclusione, il coinvolgimento di un numero imprecisato di società filtro rende sempre più difficile la ricostruzione del meccanismo fraudolento da parte degli investigatori, che riusciranno ad individuare tutte le società coinvolte solamente effettuando i relativi accertamenti ed accedendo alla loro documentazione contabile. Tuttavia, se si tiene conto della comune strategia seguita dagli ideatori delle frodi all'IVA di occultare o distruggere gli elementi di prova, eliminando alcuni anelli della catena di società, si comprende quanto le indagini diventino complesse.[159]

In concreto, l'analisi dell'operazione di cessione della merce dalla "società filtro" all'intermediario consente di rilevarne l'eventuale inesistenza soggettiva. Sovente, per motivi economici, la merce transita solo "cartolarmente" attraverso lo "stabilizzatore", mentre viene fisicamente trasportata dai magazzini del cedente comunitario a quelli dell'effettivo destinatario; in questi casi, è più evidente il coinvolgimento consapevole degli amministratori del "buffer" nella frode; appare difficile, infatti, giustificare la rapida effettuazione di operazioni attive e passive, con il conseguimento di facili profitti, senza neanche dover movimentare le merci oggetto di transazioni; pertanto, i documenti fiscali risultano inficiati da inesistenza soggettiva, attestando un' operazione avvenuta, in realtà, fra soggetti diversi da quelli indicati.

[159] Si pensi all'ipotesi in cui la documentazione contabile della cartiera venga distrutta; certamente, la ricostruzione dei flussi di merci e, soprattutto, di fatture fittizie, generato da tutte le società coinvolte, diventerebbe notevolmente più complessa, complicando anche l'individuazione degli anelli successivi della catena fraudolenta.

Di contro, laddove la merce passi fisicamente per i magazzini della "società filtro", appare più difficile provare l'inesistenza soggettiva della transazione, poiché, in mancanza di ulteriori elementi, il passaggio della merce dai magazzini della società filtro risulta di per se idoneo ad attestare l'effettività delle operazioni.

Risulta di particolare interesse la possibile configurabilità dei reati di utilizzo ed emissione di fatture soggettivamente inesistenti in capo al rappresentante legale della "*società filtro*", che pure occupa un ruolo strategico all'interno del meccanismo fraudolento.[160]

In primis, occorre specificare che, come già emerso in sede di analisi del ruolo ricoperto dalla società filtro all'interno delle frodi all'IVA, spesso questa viene utilizzata dagli ideatori del meccanismo criminoso senza che l'amministratore sia consapevole di essere stato "inserito" nel sistema fraudolento. Per intenderci, la merce viene effettivamente o solo cartolarmente fatta transitare attraverso la "società filtro" senza che questa sia al corrente dell'esistenza della frode.[161] L'inconsapevolezza dell'amministratore consente agli architetti della truffa di rendere ancora più difficile la ricostruzione della medesima da parte degli organi investigativi, specialmente qualora vengano utilizzate come società filtro imprese effettivamente operanti e spesso conosciute nel settore di riferimento.

---

[160] A. De Cicco, *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, 2003, pag 156 e seguenti.

[161] Certo, se può risultare agevole per l'amministratore della società filtro provare il mancato coinvolgimento nella frode in caso di effettivo transito della merce, risulta più difficile giustificare la sua inconsapevolezza nei casi in cui la merce sia fisicamente transitata dalla cartiera al destinatario finale e la società filtro sia stata utilizzata solo per effettuare una doppia fatturazione volta ad allungare il carosello fraudolento al fine di occultare il collegamento diretto fra cartiera stessa e l'intermediario. A maggior ragione, è possibile ipotizzare un coinvolgimento, seppur indiretto, dell'amministratore della società filtro qualora si riscontri la percezione di un "*compenso*" per la rifatturazione operata dalla società medesima.

Salvo i casi di palese inconsapevolezza che, per ovvi motivi, escludono la configurabilità dei reati cui agli articoli 2 ed 8 del Dlgs. 74/00, occorre tuttavia verificare la possibile integrazione dei delitti *de quibus* laddove si acquisiscano elementi probatori sufficienti a far ritenere che l'amministratore della società filtro abbia partecipato attivamente alla consumazione della frode. [162]

Ebbene, nei casi in cui il rappresentante legale della società filtro risulti consapevole dell'attività criminosa, è necessario esaminare attentamente la posizione della società filtro in relazione alle fattispecie tipiche di cui agli artt. 2 ed 8. Va da sé che l'Autorità inquirente è chiamata a verificare, caso per caso, il diretto coinvolgimento del responsabile della società filtro nella costituzione della frode e nel funzionamento di tutte le società coinvolte.

La norma incriminatrice contenuta nell'art. 2 non sembra, tuttavia, lasciar spazio alla configurazione del reato di utilizzo di fatture (soggettivamente) inesistenti in capo agli amministratori della società filtro. Come è emerso in precedenza, infatti, l'unico ruolo di quest'ultima è quello di interporsi tra la società cartiera e l'intermediario. L'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, in questo caso, non è finalizzato all'evasione diretta dell'imposta sul valore aggiunto. Pertanto, l'insussistenza dell'elemento soggettivo sembra idoneo, di per sé, ad escludere la punibilità del rappresentante legale della società interposta.[163]

---

[162] In questi casi sembra esclusa *a priori* l'integrazione dell' "elemento soggettivo" necessario per la configurazione dei reati di frode fiscale.

[163] Ex pluribus, A. Perini, *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario,* in Diritto penale e processo, nr. 11/2001, pag. 1411. G. Maccagni, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore* , in "il fisco" n. 42 del 13 novembre 2000, pag. 12544. Tali autori sono orientati ad escludere la punibilità *ex* articolo 2 in seguito alla mancata integrazione del dolo specifico, nei casi di inesistenza "solo" soggettiva, tra cui rientra il caso di specie.

Sembra opportuno verificare anche la possibile integrazione del reato di emissione di fatture soggettivamente inesistenti *ex* art. 8 da parte del rappresentante legale dello "stabilizzatore".[164] Contrariamente a quanto emerso in relazione alla fattispecie di cui all'art.2, in questo caso, almeno *prima facie*, sembrano sussistere tutti i requisiti per la configurazione del reato. La società filtro, infatti, una volta registrata la fattura d'acquisto della merce proveniente dalla cartiera, provvede alla successiva fatturazione che, al pari di quella registrata in passivo, risulta avere ad oggetto documenti soggettivamente inesistenti, che riferiscono l'operazione a soggetti diversi rispetto a quelli che effettivamente l'hanno posta in essere; la transazione è stata, infatti, realizzata direttamente dalla cartiera nei confronti del intermediario o, se vogliamo, dal fornitore comunitario nei confronti del intermediario stesso.[165]

Ai fini della configurazione del reato *ex* art. 8 in capo allo stabilizzatore, occorre altresì verificare l'integrazione del dolo specifico di evasione indiretta richiesta dalla norma incriminatrice. In tal senso, sembra potersi ritenere che la società filtro, per effetto dell'emissione di fatture fasulle nei confronti dell'intermediario, consenta alla società cartiera di evadere l'imposta sul valore aggiunto. Siamo di fronte ad una particolare ipotesi di falsa indicazione dell'emittente [166] in cui

---

[164] È un ulteriore denominazione attribuita alle società filtro.

[165] Siamo in presenza di una doppia "*interposizione fittizia*", tipica dei caroselli fraudolenti più evoluti; gli organizzatori, infatti, interpongono la società filtro e la società cartiera tra gli effettivi contraenti - il fornitore comunitario e l'intermediario - al fine di consumare la frode.

[166] Si rammenta che la falsità ideologica soggettiva non si realizza solamente attraverso la fraudolenta indicazione di un soggetto destinatario diverso da quello effettivo. In alcuni casi, peraltro di notevole rilevanza, il destinatario indicato in fattura è quello reale mentre è l'emittente ad essere soggetto diverso dal reale autore della prestazione o cessione. Nelle frodi all'IVA, infatti, talvolta l'emittente della fattura, che formalmente ottiene anche il corrispettivo della prestazione o della cessione, non effettua il versamento delle imposte sui redditi derivanti dall'imputazione di ricavi fittizi, né provvede alla liquidazione ed al successivo versamento del

l'emissione di fatture soggettivamente inesistenti si inquadra in un più ampio disegno criminoso finalizzato a consumare la frode fiscale in capo alla cartiera che risulta, a tutti gli effetti, soggetto terzo rispetto alla società filtro.[167]

In conclusione, quindi, la società filtro risulta cedente apparente, in luogo della cartiera o del fornitore comunitario, cedenti effettivi. Questa interposizione appare finalizzata a consentire a terzi - la cartiera – di evadere l'imposta sul valore aggiunto attraverso la predisposizione di un meccanismo fraudolento al quale lo "stabilizzatore" prende parte.

4.4.3. Intermediario

L'intermediario è un altro soggetto immancabile all'interno del meccanismo fraudolento; questo provvede all'acquisto da un fornitore nazionale, registrando il relativo credito IVA ed effettua la successiva cessione intracomunitaria della

---

relativo debito IVA. Di fatto, colui che risulta formalmente venditore è solitamente una "*scatola vuota*", che dopo poco tempo è destinata ad abbandonare ogni attività. E' il caso, appunto, delle c.d. "*società cartiere*" attraverso le quali si evita di versare all'Erario le imposte relative a quanto effettivamente percepito dal vero il emittente.

Sembra opportuno soffermarsi sui fenomeni evasivi perpetrati mediante l'emissione di fatture che riportano un cedente diverso da quello effettivo. *In primis*, tale meccanismo può consentire al venditore apparente – che emette la fattura soggettivamente inesistente - di alleggerire un magazzino "*gonfiato*", in cui risultino rimanenze maggiori di quelle effettive; in seguito all'emissione della fattura, infatti, risulta le cessione di una partita di merce che, in realtà, non è mai stata ceduta. Anche il venditore effettivo trae vantaggio dal meccanismo *de quo*, potendo smaltire beni che a suo tempo aveva acquistato in nero e diminuire il volume effettivo delle rimanenze, che risultavano maggiori rispetto a quelle ricavabili dalle scritture contabili.

[167] Sulla configurazione dell'elemento soggettivo ex articolo 8 in capo ai soggetti coinvolti nelle frodi carosello, veggasi A. Rossi, *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi,* in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882; M. Serino, *Emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a se stessi l'evasione* ,in "il fisco" n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1362.

merce ad un operatore residente in un altro Stato membro;[168] tale cessione risulta, pertanto, "non imponibile" per cui il cedente intracomunitario[169] – l'intermediario, appunto- ha diritto al rimborso dell'IVA pagata in seguito all'acquisto effettuato dal fornitore nazionale.[170]

Da quanto finora affermato, emerge che l'intermediario e la società cartiera devono risiedere nel medesimo Paese e che, laddove il meccanismo preveda l'ulteriore interposizione di una società filtro, quest'ultima dovrà altresì risiedere nel medesimo Paese comunitario.[171]

Il ruolo del "broker"[172] all'interno della schema fraudolento sopra richiamato è sintetizzato dalla posizione della società D che acquista la merce a 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).[173]

Nel corso delle indagini è stato riscontrato che l'intermediario è "l'anello debole" della catena fraudolenta. Per effetto della richiesta di rimborso del credito IVA, infatti, tale soggetto si espone ai controlli dell'Amministrazione finanziaria, che

---

[168] Cfr. ROSSI A., *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi*, in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882; FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 1308.

[169] Si richiama, in tal senso, quanto previsto dalla disciplina dell' Iva intracomunitaria *ex* D.L. 331/93 che disciplina la "*non imponibilità*" delle cessioni che intercorrono tra soggetti residenti in Stati comunitari differenti.

[170] RIZZARDI R., *Op.cit.*, pagg. 309 e ss.

[171] Cfr. Guida pratica per il contrasto alle "*frodi carosello*", *Op. cit*..

[172] Questa è la denominazione dell' intermediario in ambito comunitario.

[173] FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 1308.

potrebbe rilevare qualche anomalia, innescando, quindi, le indagini che portano al rinvenimento della frode.[174]

4.4.4. Il fornitore estero che opera come "conduit company"

La "Conduit Company" è un altro soggetto insostituibile nello schema base della frode carosello.[175]

Tale società risiede in uno Stato membro diverso da quello in cui la frode viene realizzata per effetto del mancato versamento del IVA.[176] Essa provvede alla registrazione di acquisti e cessioni intracomunitarie che risultano totalmente neutri dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto.

Il "broker", infatti, cede la merce esponendo in fattura il titolo di non imponibilità ai sensi dell'art. 41 del D. L. 331/93. La "Conduit Company" acquista la merce medesima e la cede immediatamente alla società cartiera residente in un altro Stato membro, effettuando, quindi una cessione intracomunitaria non imponibile ai fini IVA.

Come si rileva dallo schema, la "Conduit Company", rappresentata dalla società A, acquista la merce dal broker pagando 95 e la rivende, senza applicare l'IVA, a 100, conseguendo un profitto pari a 5.

In alcuni casi il fornitore estero è un soggetto fittiziamente creato per consentire l'applicazione della disciplina IVA intracomunitaria per cui la titolarità della

---

[174] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss.

[175] Cfr. Guida pratica per il contrasto alle "*frodi carosello*", *Op. cit*. .

[176] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss.

"Conduit Company" risulta riconducibile agli ideatori della frode, anche se, spesso, la società viene formalmente intestata ad un "prestanome".[177]

In altri casi il ruolo della "Conduit Company" viene svolto da un commerciante effettivamente operante, (come già rilevato, tra l'altro, riguardo alle società filtro);[178] in questi casi il commerciante attivo potrebbe essere perfettamente a conoscenza del meccanismo fraudolento di cui fa parte essendo, tuttavia, 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.[179]

---

[177] FURLAN R., *Op.cit.*, pag. 1308.

[178] Valgono, quindi, le stesse considerazioni fatte relativamente ai casi di società filtro rappresentate da commercianti effettivi: il coinvolgimento di un fornitore comunitario realmente operante rende più difficile il rinvenimento della frode da parte degli organi investigativi; analizzando le cessioni intracomunitarie effettuate dall' intermediario e poste alla base della richiesta di rimborso del credito IVA da parte di quest'ultimo, gli organi accertatori rileveranno una serie di cessioni effettuate nei confronti di un operatore straniero esistente ed attivo. Solamente l'approfondimento delle indagini consentirà di far emergere il meccanismo fraudolento, andando, ad esempio, a riscontrare le eventuali cessioni effettuate da parte del medesimo soggetto a cessionari nazionali che potrebbero sottendere alla perpetrazione della truffa attraverso la formazione del "*circuito fraudolento*" finora esaminato. Per intenderci, qualora dai cosiddetti "*listings*"emerga che il suddetto cessionario intracomunitario provvede alla successiva cessione della merce all'interno del medesimo Paese in cui l'ha acquistata, l'acquirente nazionale potrebbe essere una società "*cartiera*" -come desumibile dallo schema in calce - e la catena di transazioni potrebbe essere finalizzata alla perpetrazione della frode.

[179] Si pensi ai casi in cui il meccanismo di frode non è caratterizzato da un vero e proprio circuito fraudolento e la merce venduta dal fornitore comunitario non sia stata precedentemente acquistata dall'intermediario, bensì da un fornitore della "*conduit company*". In questi casi l'operatore estero non consegue alcun vantaggio illecito, conseguendo un profitto solo grazie alla cessione delle merci medesime nel libero mercato e che, pertanto, potrebbe essere stata effettuata senza il suo coinvolgimento nella frode; laddove, infatti, il fornitore medesimo pratichi prezzi concorrenziali, gli ideatori della frode potrebbero essere indotti ad acquistare effettivamente la merce dal fornitore *de quo*, indicando quale soggetto destinatario la società cartiera e provvedendo alla successiva immissione nel mercato nazionale dei prodotti da parte dell'intermediario ottenendo, nel frattempo, un profitto illecito derivante dall'interposizione del "*missing trader*". 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

4.4.5. Difficoltà probatorie e di ricostruzione delle frodi carosello all'Iva

I profili di criticità finora emersi relativamente all'applicazione della disciplina sanzionatoria penale tributaria in seno alle frodi all'IVA hanno già permesso di evidenziare le problematiche di fondo che ostacolano notevolmente l'attività di contrasto a tali preoccupanti fenomeni, ossia le difficoltà probatorie inerenti la dimostrazione dei reati di falsa fatturazione.[180]

L'acquisizione della prova che l'interponente [181] sia il reale contraente del fornitore estero, e cioè che l'operazione di compravendita sia effettivamente intercorsa tra il venditore comunitario e l'interponente medesimo è fondamentale, per le Autorità inquirenti, ai fini della configurazione del delitto di utilizzazione di "fatture soggettivamente inesistenti" in capo all' intermediario e, quindi, anche per sostenere le ipotesi accusatorie nei confronti dei responsabili delle "società filtro" consapevolmente immesse nel sistema di criminoso.

Inoltre, occorre rilevare che spesso, in sede di indagini, si tende ad attribuire dignità di prova dell'illecito ad elementi che, tuttavia, se non accompagnati da ulteriori riscontri, hanno mero valore "indiziario". Si pensi, ad esempio, ai casi in cui la merce venga trasportata direttamente dal fornitore comunitario

---

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.

[180] R. Furlan, Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria, in "Il Fisco", 2001, pag. 13081

[181] Il "*destinatario finale*" della merce, ossia l'intermediario.

all'intermediario. Ebbene, tale elemento, di per sé, non è idoneo a supportare l'incriminazione dell'intermediario, in quanto "anche nelle corrette transazioni commerciali, può essere usuale per il fornitore indicare, quale luogo di consegna, direttamente il domicilio, il cantiere, lo stabilimento, eccetera, del proprio cliente".[182]

Un altro elemento probatorio che potrebbe giustamente supportare la tesi degli inquirenti - in sede di ricostruzione del circuito fraudolento e di individuazione dei responsabili dell'evasione - è di norma riscontrabile nelle caratteristiche strutturali tipiche dell'interposto - la cartiera - che si presenta come una struttura "*vuota*", di dimensioni ridotte e comunque apparentemente inidonee a sviluppare un elevato volume d'affari. Tuttavia, non occorre dimenticare che esistono imprenditori onesti che basano l'attività della loro impresa sull' *intuitus personae* [183] e che, pur in mancanza di strutture aziendali, riescono a sviluppare attività commerciali di dimensioni rilevanti.

Ancora, potrebbe verificarsi il caso in cui il pagamento della merce sia stato effettuato nei confronti della società cartiera o, più verosimilmente, del fornitore comunitario, a fronte di una fattura d'acquisto proveniente dalla società filtro; ebbene, tale pratica, di per sé, non risulta vietata attesa la possibilità di delegare il pagamento della merce acquistata al destinatario finale; tale prassi, quindi, non sempre nasconde fini illeciti.

Dall'analisi delle fatture attive e passive della società filtro potrebbe emergere che quest'ultima ha effettuato cessioni imponibili immediatamente dopo la

[182] Vds. già citato, R. Furlan, *ibidem*.

[183] Si pensi, ad esempio, ad attività di compravendita di partite di merci, attività di rappresentanza, ecc.

registrazione delle fatture d'acquisto dalla società cartiera, con un margine di guadagno minimo, e comunque notevolmente inferiore rispetto al ricarico medio da questa applicato sulle merci dello stesso tipo. Il volume delle transazioni, l'entità dei ricarichi applicati, la facilità con cui sono state reimmesse sul mercato merci appena acquistate possono essere fattori rilevanti su cui gli investigatori devono puntare in sede di reperimento dei necessari elementi di prova.

Tuttavia, la formazione del quadro probatorio complessivo non deve prescindere dall'acquisizione di elementi che, nel loro complesso, riescano a supportare l'ipotesi di reato formulata dagli inquirenti e, in tal senso, la prova migliore sarà sempre costituita dalla ricostruzione dei flussi finanziari e dall'individuazione dei reali beneficiari dei proventi illeciti.[184]

Inoltre, negli atti d'indagine è opportuno rilevare e constatare la ricorrente fatturazione ad un prezzo imponibile inferiore al prezzo d'acquisto da parte della cartiera, che attesta il totale sganciamento da qualsiasi logica commerciale nella gestione di una società unicamente asservita agli interessi illeciti dell'organizzazione.

Infine, occorre rilevare qualsiasi altro elemento idoneo a corroborare la tesi che la transazione sia effettivamente intervenuta tra il fornitore comunitario e l'intermediario e che l'interposizione della società filtro risulta estranea a qualsiasi logica commerciale, essendo stata unicamente predisposta per occultare il

[184] Molto spesso risulta particolarmente complessa la ricostruzione dei flussi finanziari da parte dell'organo accertatore in quanto, specie nei caroselli fraudolenti più complessi, i flussi medesimi vengono "*filtrati*" attraverso conti situati in paesi in cui vige ancora il segreto bancario. Dalle indagini effettuate, inoltre, è emerso che, in sede di spartizione dei proventi illeciti, gli organizzatori della frode sono soliti utilizzare denaro contante che, per ovvi motivi, non consente di dimostrare agevolmente la spartizione tra gli interessati.

collegamento diretto tra la cartiera e l'effettivo destinatario delle merci oggetto della frode.

5. Evoluzione del meccanismo fraudolento e varianti della frode all'Iva.

5.1. Coinvolgimento di un elevato numero di imprese residenti in diversi Paesi comunitari

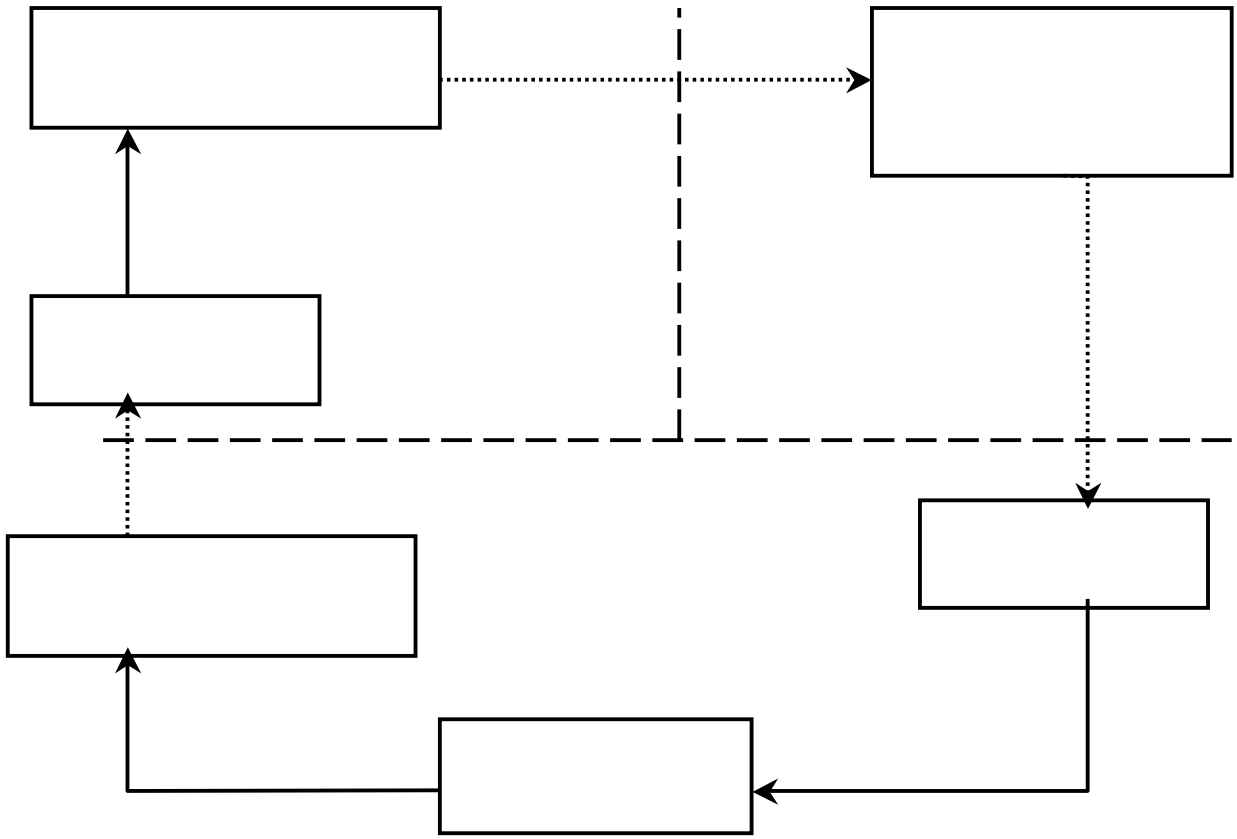
La "frode carosello" finora esaminata rappresenta già uno stadio avanzato nell'evoluzione del meccanismo fraudolento che ha caratterizzato tale lucrativa condotta truffaldina. Tuttavia, nel corso delle indagini, è stato possibile riscontrare che, in taluni casi, le organizzazioni criminali si sono spinte ben oltre, non accontentandosi di evadere l'imposta sul valore aggiunto in un unico Stato; pertanto, dotandosi di una struttura ancora più articolata, hanno sfruttato il "carosello" per frodare il Fisco di più Paesi membri dell'U.E..

La prassi applicata risulta essere simile a quella finora esaminata, anche se l'estensione della frode a più Paesi comporta, inevitabilmente, una maggiore specializzazione dei membri dell'organizzazione criminale che, pertanto, dovranno necessariamente conoscere a fondo la disciplina fiscale, societaria e penale tributaria dei Paesi interessati alla frode.

Dovranno, in pratica, attuare una sorta di "pianificazione fiscale fraudolenta" [185] al fine di evitare o, quantomeno, di ridurre, gli effetti di possibili accertamenti di natura fiscale da parte delle Amministrazioni Finanziarie interessate, nonché procedimenti di natura penale.

GRAFICO – FRODI CAROSELLO

COINVOLGIMENTO DI IMPRESE IN DIVERSI PAESI COMUNITARI



[185] Si parla di "*pianificazione fiscale fraudolenta*" in quanto lo scopo che si prefiggono gli ideatori della frode è quello di evadere l'IVA e non di ottenere un lecito risparmio d'imposta.

Lo schema ci consente di comprendere agevolmente il doppio vantaggio illecito derivante dalla estensione della frode a due Paesi comunitari - gli Stati membri "A" e "B".

La presenza nel circuito di due società cartiere - le società "B" ed "E" - costituite in due Paesi differenti consente di evadere due volte l'imposta sul valore aggiunto, concentrando il debito IVA in capo alle società medesime e sfruttando illecitamente il meccanismo impositivo vigente per le operazioni intracomunitarie. Nel caso di specie, infatti, la società "B" effettua un acquisto intracomunitario ed una successiva cessione ad un operatore nazionale - la società filtro "C" -. La società "B", ovviamente, non provvede al successivo versamento dell'IVA a debito. Tramite la società "C", la merce giunge all'intermediario - la società "D" - che cede la merce ad un operatore residente in un altro Stato membro; la cessione intracomunitaria di merci acquistate da un operatore nazionale genera un credito IVA del quale l'intermediario chiede il rimborso.[186]

A questo punto, la prima fase della frode è terminata: con il rimborso del credito IVA alla società "D" - nel caso di specie pari a 18 -, l'organizzazione criminale ottiene il primo profitto illecito, senza aver effettivamente ceduto al destinatario finale la merce oggetto del "carosello". La merce viene "cartolarmente" ceduta alla società cartiera "E" che effettua, quindi, una nuova cessione ad un operatore nazionale, la società "F", rilevando in fattura un'imposta sul valore aggiunto pari a 16, per la quale non provvede al successivo versamento. Il meccanismo fraudolento si ripete e l'intermediario realizza una nuova cessione

[186] Il soggetto che effettua prevalentemente cessioni intracomunitarie, laddove possieda i requisiti previsti per gli "*esportatori abituali*" potrebbe effettuare acquisti in sospensione d'imposta al fine di evitare di trovarsi "*cronicamente*" a credito IVA. In questo caso, però, l'organizzazione criminale è interessata a concentrare un elevato credito IVA in capo all' intermediario per poterne richiedere il rimborso in modo da finalizzare la commissione dell' illecito.

intracomunitaria rilevando il credito d'imposta del quale provvede a richiedere il rimborso.

L'organizzazione criminale consegue, quindi, la seconda trance del guadagno illegittimo e, attraverso la "conduit company" che risiede in un terzo Stato membro – la società "A" - fa giungere nuovamente la merce alla società cartiera "B".

Occorre, anche in questa sede, rimarcare che la qualificazione dell'operazione come "soggettivamente" inesistente deriva dalla effettiva realizzazione della medesima fra soggetti diversi da quelli indicati in fattura. Pertanto, nel caso di specie, laddove alle ripetute cessioni "cartolari" non corrisponda l'effettiva movimentazione della merce ed il relativo pagamento, le operazioni si potranno considerare "oggettivamente" inesistenti; laddove, invece, le transazioni de quibus siano seguite dal pagamento e dal trasporto della merce, le operazioni saranno qualificate come "soggettivamente" inesistenti.

La costituzione della società "A" in uno Stato in cui non si perpetra la frode è utile al fine di evitare che, in sede di indagini, le Autorità inquirenti rilevino la sussistenza di un collegamento fra le frodi realizzate nei due Stati membri.

In prima battuta, infatti, gli investigatori dello Stato "A" rileveranno che la frode ha origine in un Paese diverso da quello in cui la merce viene successivamente ceduta; la stessa evidenza sarà rilevata dagli inquirenti dello Stato "B". Soltanto indagini coordinate consentiranno alle Autorità degli Stati coinvolti di ricostruire l'intero meccanismo criminoso, di individuare i responsabili e di approntare un'efficace azione repressiva.

Le organizzazioni criminali hanno dimostrato un'elevata duttilità che molto spesso ha costretto gli investigatori a rincorrere le loro mosse senza alcuna possibilità di poterle anticipare;[187] si tenga presente che tali organizzazioni riescono agevolmente a sostituire i soggetti coinvolti nella frode costituendo nuove società, acquisendo operatori già attivi - magari con problemi finanziari -, o coinvolgendo soggetti autonomi interessati all'ottenimento di un facile profitto senza l'assunzione di alcun rischio commerciale.[188]

5.2. Interposizione di "*missing trader*" esteri come garanzia di anonimato

L'ordinamento giuridico di alcuni Paesi membri prevede 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 denominate generalmente "*nominee*", 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 dall'anonimato in capo agli effettivi beneficiari dei profitti di una società rappresenta indubbiamente un pericolo per gli interessi finanziari della Comunità europea, in una fase in cui non si è ancora raggiunta la completa integrazione in

[187] PICCHETTI C., *Op. cit.* , pagg. 496 e ss.

[188] Tali soggetti, infatti acquistano le partite di merce, provvedendo alla contestuale cessione ad altre società facenti parte del circuito fraudolento.

ambito fiscale, né la piena efficienza degli strumenti giuridici di cooperazione amministrativa e giudiziaria tra i singoli Stati membri.[189]

L'adesione all'U.E. di una serie di Paesi in cui è legalmente consentito costituire una società a responsabilità limitata intestandone formalmente le quote a soggetti "prestanome", chiamati nobilmente "*nominee*", quindi, apre una serie di scenari a tinte fosche su cui è necessario, seppur sinteticamente, soffermarsi per analizzare i possibili rischi di frode che inevitabilmente ne derivano.

Appare utile individuare i Paesi i cui ordinamenti giuridici consentono di fatto l'accentramento delle responsabilità gestionali e la titolarità delle quote in capo a soggetti che risultano in realtà estranei alla compagine sociale.

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" (IBC);[190] 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

---

[189] Vds. ANTONACCHIO F., Interposizione di società cartiere estere e rischi di frode all'Iva in Itala, in "il fisco" n. 33 del 12 settembre 2005, pag. 1-5153.

[190] Per un approfondimento in merito alla disciplina delle "*international business companies*" residenti nella Repubblica di Cipro si rimanda a F. Antonacchio, Internazionalizzazione delle imprese: regime fiscale delle società residenti a Cipro, in "il fisco", nr. 29, 2005, pagg. 4542 e seguenti.

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" (ITC); tali società sono domiciliate sul territorio maltese ma devono essere totalmente 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,[191] 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 (nel qual caso nella denominazione della partecipata deve essere indicato che si tratta di una "unipessoal") o un "Trust";

[191] Madeira è una regione autonoma del Portogallo ed ha un Governo autonomo che, tuttavia, non può assumere determinazioni che possano in qualunque modo incidere sulla sua dipendenza dalla Repubblica portoghese. Ha una giurisdizione di *civil law*, inspirata al Codice napoleonico. La diretta dipendenza di Madeira dal Portogallo fa rientrare l'arcipelago nel territorio della Comunità europea; inoltre, occorre ricordare che la moneta corrente a Madeira è l'Euro.
Oltre a tali vantaggi, l'arcipelago presenta un sistema bancario in cui è garantito il segreto sulle operazioni e sull'identità dei soggetti clienti. Il segreto bancario è tutelato dalla banca del Portogallo e dalla "Madeira Development Company".
È prevista anche la possibilità di insediare sul territorio banche off-shore, sia portoghesi che straniere; tuttavia, tali banche sono obbligate ad utilizzare, oltre alla denominazione della banca madre, una specificazione che consenta di rilevare che si tratti di una succursale. Per un approfondimento sulle regole di tassazione e garanzia di anonimato vigenti nella regione autonoma di Madeira in Portogallo, si rimanda a ANTONACCHIO F., Madeira. Vantaggi fiscali per in nuovi investimenti, in Tax Planning, Ed.IFAF, nr. 34/2006.

5.2.1. La costituzione di società fittizie con funzioni di "cartiera"

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 società "veicolo" 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.

In questo paragrafo, pertanto, si analizzeranno sinteticamente i profili sanzionatori relativi alle "cartiere" estere, nei casi in cui queste siano rappresentate da società fittizie comunitarie operanti in Italia con autonoma partita IVA. Tuttavia, prima di passare all'analisi di questo fenomeno, occorre spiegare come tali società vengano asservite a fini illeciti.

5.2.3. Cenni sull'identificazione fiscale ai fini Iva in Italia: il caso delle società fittizie

In linea generale, tutti gli operatori economici residenti nei Paesi membri dell'Unione europea, oggi allargata ai quindici Stati che - con effetto dal 1° maggio 2004 - hanno definitivamente aderito al Mercato Unico (Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia, Slovenia, Ungheria),[192] soggetti passivi d'imposta nel Paese di residenza, hanno diritto a recuperare l'IVA sugli acquisti di beni e servizi effettuati sul territorio italiano secondo una delle seguenti modalità alternative:

- nominando un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- identificandosi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972;
- richiedendo il rimborso al Centro operativo di Pescara ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972.

In questa sede si intende unicamente trattare l'opzione più vantaggiosa e rapida, garantita a tutti i soggetti economici comunitari, di identificazione diretta ex art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972. L'identificazione non limita l'attività di tali soggetti al solo rimborso dell'IVA versata per le operazioni passive, consentendo

[192] Cfr. S. Servidio, Rimborso IVA a soggetti non residenti, in "il fisco", nr. 28, 2004, pagg. 4309 e seguenti.

ai medesimi di effettuare anche cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio dello Stato, al pari di soggetti residenti in Italia.

L'art. 35-ter, comma 1, infatti, prevede che i soggetti non residenti (persone fisiche e non) nel territorio dello Stato che, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, intendono assolvere direttamente gli obblighi (contabili, documentali, ecc.) ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto (cedere prodotti, fornire servizi ed effettuare acquisti in Italia) devono farne dichiarazione all'ufficio IVA competente prima dell'effettuazione delle operazioni di acquisto o di vendita.

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.

L'identificazione diretta si richiede mediante la presentazione del Modello ANR/1 da parte dei soggetti non residenti che esercitano attività d'impresa, arte o professione in uno Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale – come accennato - esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta secondo 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. [193]

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, tale dichiarazione deve indicare:

a) denominazione, ragione sociale o ditta, sede legale o, in mancanza, amministrativa, nello Stato estero in cui l'attività è esercitata;

b) residenza estera di almeno uno dei rappresentanti della società o dell'ente;

c) l'ufficio fiscale estero competente ad effettuare i controlli sul soggetto non residente nonché il numero di partita Iva estero o, in mancanza, il codice identificativo fiscale attribuito dallo Stato estero di residenza;

d) il tipo e l'oggetto dell'attività esercitata nello Stato estero;

e) l'impegno ad esibire a richiesta dell'Amministrazione richiedente (italiana o straniera) entro i termini fissati, le scritture contabili. Il soggetto estero, infatti, non ha l'obbligo di tenere la contabilità in Italia;

f) ogni altro elemento richiesto dal modello citato.

[193] Ad oggi, risulta preclusa l'identificazione *ex* art. 35 ter ai soggetti economici residenti in Paesi terzi, per i quali occorre l'ulteriore condizione che vengano stipulati accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito comunitario; difatti, non risultano conclusi accordi aventi tale finalità tra Italia e Paesi extra - comunitari. Pertanto, i contribuenti non residenti nell'Unione al momento non possono utilizzare il sistema di identificazione previsto dall'art. 35-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (risoluzione n. 220/E del 5 dicembre 2003, in "*il fisco*" n. 46/2003, fascicolo n. 2, pag. 6991).

All'operatore viene attribuito un numero di partita Iva in cui è evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia; la partita IVA deve essere riportata ed indicata nelle dichiarazioni e in ogni altro atto in cui è richiesto.[194]

L' Ufficio di Roma 6 dell'Agenzia delle Entrate risulta competente a gestire in via esclusiva, per tutti gli effetti previsti dal D.P.R. n. 633/1972, i rapporti con i soggetti di cui all'art. 35-ter, e cioè la verifica della sussistenza dei requisiti indicati dalla legge, l'attribuzione, variazione e cessazione della partita Iva, lo svolgimento dell'attività di accertamento e rettifica, la gestione dei rimborsi annuali e infrannuali.[195]

La dichiarazione di identificazione, quella di variazione ed eventualmente quella di cessazione possono essere presentate all'Ufficio di Roma 6 direttamente, tramite persona delegata, per raccomandata (allegando fotocopia di un documento di identificazione del dichiarante e la certificazione attestante la qualità di operatore economico nel proprio Stato), in via telematica (direttamente o tramite gli intermediari abilitati).

Come per tutti gli strumenti che comportano agevolazioni procedurali in ambito fiscale, anche la possibilità di identificarsi ai fini Iva ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. 633/72 ed il diritto acquisito in seguito alla recente adesione all'Unione di operare liberamente sul mercato nazionale, possono risultare forieri di notevoli effetti distorsivi, che impongono agli Uffici finanziari ed alla Guardia di Finanza una particolare attenzione al monitoraggio di possibili fenomeni evasivi.

---

[194] Veggasi il comma 3 dell'art. 35-*ter*.

[195] La scelta è motivata dal fatto che tale ufficio possiede al suo interno professionalità in grado di gestire i rapporti con soggetti non residenti in quanto fino al 30 giugno 2002 ha curato la gestione dei rimborsi spettanti agli operatori stranieri non soggetti Iva nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (motivazioni al provvedimento).

Fuoriuscendo da ambiti di pianificazione fiscale internazionale legale, realizzata mediante la corretta allocazione delle risorse finanziarie, nel rispetto delle normative vigenti, è possibile costituire società fittizie in Paesi membri in cui si applicano legislazioni molto permissive, procedendo successivamente all'identificazione diretta in Italia ed utilizzando di fatto tali entità come "cartiere" nell'ambito di frodi all'Iva.[196]

Tali interposizioni possono ostacolare in modo determinante la ricostruzione di meccanismi fraudolenti di carattere transnazionale, 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.[197]

5.2.4. L'interposizione della società "cartiera" residente all'estero nelle frodi all'IVA

Come precedentemente osservato, tali società estere identificate ai fini IVA in Italia possono essere interposte nei meccanismi di frode aggravando notevolmente l'attività di ricostruzione da parte delle autorità inquirenti.

---

[196] Per una compiuta analisi del ruolo della "*cartiera*" e dei fenomeni evasivi comunemente denominati "*frodi carosello*", si rimanda a: F. Antonacchio, *Frodi carosello all'iva con fatture soggettivamente inesistenti. Profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in "il fisco", 18/2005, fascicolo nr. 1, pagg. 2723 e seguenti.

[197] La mancanza di trasparenza provoca inevitabili problemi per l'individuazione dei reali responsabili delle società.

In questa sede, pertanto, si intende analizzare lo schema tipico di frode perpetrato mediante società "cartiere" comunitarie, realizzato attraverso una triangolazione fraudolenta in cui si utilizza una ditta costituita all'estero unicamente al fine di concentrare su se stessa il debito IVA, senza procedere al successivo versamento.

La società estera, residente in uno Stato membro, può richiedere all'Amministrazione finanziaria l'apertura di una posizione IVA ed interporsi tra il fornitore comunitario e l'acquirente finale, sostituendo al rapporto diretto fra questi due soggetti altre due transazioni commerciali:

- la cessione intracomunitaria (non imponibile ai fini IVA) del bene dal fornitore originario alla ditta cartiera;
- la cessione imponibile da parte di quest'ultima all'acquirente effettivo.

I vantaggi che derivano dall'utilizzo di una società fittizia costituita ad hoc ed identificata fiscalmente in Italia 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 in Italia;
- 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.

Nel corso delle indagini, pertanto, gli organi preposti dovranno soffermarsi sull'individuazione della cartiera estera identificata fiscalmente in Italia, sulla determinazione del suo giro d'affari e sull'individuazione dei clienti nazionali.
Fondamentale quanto complessa sarà l'acquisizione di elementi di prova sufficienti a collegare la società fittizia alle persone fisiche che la gestiscono e che, attraverso tali artifici, hanno reso ancor più difficile la ricostruzione della frode.

5.2.5. Criticità emerse in ambito penale relativamente alla condotta dei responsabili occulti della "cartiera" : il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti

Una volta definito lo schema di frode realizzato attraverso l'interposizione di una società fittizia residente all'estero, è necessario soffermarsi brevemente sui profili di criticità che emergono applicando al caso concreto le fattispecie astratte delineate dal legislatore penale tributario.
Soffermandoci brevemente sull' analisi dell' operazione di cessione "fittizia" dalla cartiera all'acquirente finale, è facilmente rilevabile come non sussista nell'emittente - la cartiera - il dolo di evasione indiretta richiesto dall'art. 8 del

Dlgs. 74/00,[198] in quanto l'operazione medesima non è finalizzata all'evasione del terzo. Semmai, risulterebbe a pieno integrato il dolo di evasione diretta, peraltro irrilevante ai fini dell'integrazione della condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Nel caso di specie, siamo in presenza di un circuito di fatturazione viziato da falsità soggettiva dove sia il fornitore estero che l'acquirente finale potrebbero essere addirittura ignari della triangolazione fraudolenta finalizzata al mancato versamento del IVA, rispettivamente cedendo ed acquistando effettivamente i beni e, relativamente al cessionario, provvedendo alla successiva detrazione dell'IVA, che è stata effettivamente versata all'emittente, nonché alla deduzione di un costo realmente sostenuto, non perpetrando alcuna evasione d'imposta.[199]

Nel caso in esame, infatti, è facile osservare come l'evasione rimanga propria di chi ha emesso la fattura e non del soggetto terzo che utilizza la medesima per documentare un'operazione effettivamente realizzata.

Il doloso mancato versamento dell'IVA non favorisce in alcun modo l'evasione dell'utilizzatore, che laddove non sia consapevole della frode, non sarà neppure punibile a titolo di concorso nell'emissione della fattura fasulla,[200] ai sensi dall'art.9, lettera b) del Dlgs. 74/00.[201]

---

[198] Sembra opportuno richiamare il disposto dell'art. 8 del Dlgs. 74/00, che punisce chi, "al fine di consentire ai terzi evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

[199] Cfr. A. Grassotti , Violazioni relative alla fatturazione e registrazione - Emissione di fatture false ed evasione di terzi, in "Rivista della Guardia di Finanza", 2002, n° 4.

[200] In questo caso si tratterebbe di falsità soggettiva, essendo le operazioni effettivamente realizzate, pur con l'interposizione di un soggetto di fatto estraneo all'operazione. Cfr. F.Antonacchio, op. cit., in "il fisco", 18/2005, fascicolo nr. 1, pagg. 2723 e seguenti.

[201] Tra tutti, A. Grassotti., *Op. cit.*, in "Rivista della Guardia di Finanza", 2002, n° 4.

Taluna dottrina ha evidenziato una serie di casi in cui la condotta dell'emittente di fatture soggettivamente inesistenti non integra la fattispecie di cui all'art. 8 per carenza del dolo specifico.

A titolo esemplificativo, si pensi ai casi - peraltro ricorrenti - in cui i beni, ancorché fatturati da un'impresa nazionale ad un'impresa estera, vengono venduti "in nero" sul territorio nazionale dal cedente reale:[202] siamo di fronte ad un caso di emissione di fatture soggettivamente inesistenti alla luce di una interpretazione concorde dell'art. 1, lettera a), del Dlgs. 74/00.

Ciononostante, la condotta non è punibile ex art. 8 per carenza del dolo specifico di evasione indiretta.[203] La condotta in esame è, infatti, finalizzata all'evasione

---

[202] M. Serino, op.cit., pag. 1-1362; sono stati individuati altri casi di frode per i quali non sarebbe applicabile il regime sanzionatorio di cui all'art. 8 del Dlgs. 74/00. In primis, si pensi all'impresa nazionale che fattura sistematicamente le cessioni di beni ad un'azienda comunitaria per diversi milioni di Euro; quest'ultima potrebbe corrispondere ad un mero indirizzo di domiciliazione, ad esempio presso uno studio professionale o presso un ufficio; tuttavia si tratta di un'impresa legalmente costituita, con un suo amministratore in sede, anche se corrisponde in genere ad una cartiera che, pertanto, non adempie agli obblighi di tenuta della contabilità, di presentazione delle dichiarazioni, ne, tanto meno, agli obblighi di liquidazione e versamento dei tributi. La frode si perpetra mediante la successiva fatturazione ad un'impresa italiana. I beni oggetto della cessione vengono fraudolentemente trasferiti fisicamente al cliente finale mentre la documentazione di trasporto dovrebbe essere detenuta dalla cedente fittizio -la cartiera - in quanto, solitamente, dalla fattura si evince che il trasporto medesimo è a cura del destinatario comunitario (ad esempio, mediante l'apposizione della clausola "*franco destino*"). Per effetto di tale interposizione fittizia si ottiene un ingente risparmio fiscale che consente di poter commercializzare i prodotti ad un prezzo concorrenziale. In capo alla cartiera, infatti, si concentra il debito IVA che, come già rilevato, non viene successivamente liquidata e versata.
Una ulteriore ipotesi di frode prevede che il ciclo di fatturazione illecita si concluda di nuovo nei confronti dell'originario fornitore che, abbassato notevolmente il prezzo di vendita, raggiunge l'obiettivo primario prefissatosi di un notevole risparmio d'imposta. Per effetto di tale condotta si produce, altresì un'effetto distorsivo di concorrenza sleale ai danni degli altri operatori del settore estranei all'adozione di tali metodologie delittuose.

[203] M. Serino, op.cit., pag. 1-1362. In questa sede l'autore rileva, altresì, che la condotta del *cedente nazionale,* che emette fattura nei confronti di una società estera, non risulta punibile neanche a norma dell'art. 2 del Dlgs. 74/00. L'emittente, infatti, realizza la frode per effetto di una omessa indicazione, nella dichiarazione annuale ai fini IVA, di *elementi positivi imponibili*, realizzata per effetto della non imponibilità delle cessioni comunitarie che mascherano, in realtà, cessioni imponibili a soggetti nazionali; pertanto, sebbene sussista l'utilizzo, a tal fine, di fatture per operazioni esistenti che suffragano la correttezza della dichiarazione, non si configura il reato di cui all'art. 2, per la quale, come già osservato, si richiede l'indicazione, in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi od IVA, di *elementi passivi fittizi* che non si è realizzato nel caso di specie.

diretta dell'emittente estera delle fatture, salvo che l'utilizzatore non sia coinvolto nella frode e che, servendosi della società fittizia non residente,[204] abbia architettato tale meccanismo fraudolento per precostituirsi un illegittimo diritto alla detrazione dell'IVA a fronte del mancato versamento della medesima da parte della società estera.[205]

Al fine di evitare che, nei casi sopra esposti, la condotta dell'emittente rimanesse impunita, è stata proposta una originale soluzione [206] idonea a ricondurre le condotte medesime nell'alveo del disposto di cui all'art. 3 del Dlgs. 74/00, che punisce i reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.[207]

La condotta medesima sembra essere perfettamente aderente con la fattispecie penalmente rilevante, sussistendo una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie che attestano una serie di operazioni imponibili ai fini IVA, a fronte di fittizie cessioni ad operatori residenti da parte di un soggetto estero, identificato fiscalmente in Italia ed ivi operante; inoltre il soggetto agente si avvale di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, tra cui:

---

[204] Spesso, come si rileva dall'analisi delle fattispecie concrete, il fiduciario estero può considerarsi un mero "stipendiato"dell'imprenditore italiano.

[205] Tale ipotesi sarà oggetto di specifica trattazione in seguito.

[206] M. Serino, Emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a se stessi l'evasione ,in "il fisco" n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1362.

[207] L'art. 3 prevede che, "fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi…".

- una parvenza di “legalità” delle operazioni documentate, alla luce dell’ effettiva costituzione di una società cartiera all'estero ed alla presenza di un amministratore fiduciario che cura gli aspetti gestionali e contabili della medesima;
- la possibile intestazione della società a soggetti “prestanome”.

In conclusione, quindi, nei casi in cui l’emittente di fatture soggettivamente inesistenti non operi al fine di consentire a terzi l'evasione in materia di imposte sui redditi ed IVA, non configurandosi il reato di cui all'art. 8, secondo tale orientamento sembrerebbe ipotizzarsi la punibilità ai sensi dell'art. 3; ciò eviterebbe di lasciare impunite condotte gravemente fraudolente come quelle finora esaminate.[208]

Come accennato, altra dottrina [209] ha ravvisato nella condotta della cartiera una strategia finalizzata a garantire al destinatario finale della merce un credito IVA non spettategli sull’acquisto intracomunitario della merce medesima. Secondo tale impostazione, l’interposizione della fattura consentirebbe al destinatario di evadere l’IVA, portandosi in detrazione l’ importo a credito derivante dall’acquisto imponibile della merce dalla “cartiera”, che non provvede poi a versare l’imposta addebitata in fattura all’acquirente. Tuttavia, tale impostazione sembra una forzatura e, in ogni caso, sarebbe difficile provare che la detrazione dell’IVA è indebita a fronte dell’effettiva realizzazione dell’operazione, attestata

[208] In tal senso, M. Serino, op.cit., pag. 1-1362.

[209] M. Di Siena, Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale, in “Il fisco”, 2002, n. 5, 637.

dalla documentazione di trasporto della merce e dalla eventuale documentazione bancaria.

5.2.6. (Segue) L'interposizione con fini diversi dall'evasione delle imposte

Talvolta l'interposizione di società cartiere è finalizzata, anzichè all'evasione delle imposte dirette o indirette, a differenti scopi illeciti, tra cui la costituzione di "fondi neri" per il pagamento di tangenti o attività di riciclaggio di denaro proveniente da altri illeciti. In quest' ipotesi, occorre verificare se sia configurabile il reato de quo oppure si debba ritenere che l'elemento soggettivo sia insussistente.

Tra i diversi obiettivi a cui è finalizzata l'interposizione di società fittizie può esserci, inoltre, la volontà di "impedire l'identificazione dei reali importatori di beni nel territorio nazionale", non riconducibile all'evasione delle imposte. In una sentenza del Tribunale di Milano relativa ad un caso simile a quello ora prospettato,[210] si è affermato che la condotta di emissione, pur essendo realizzata con fine diverso da quello previsto dalla norma, integrasse i presupposti del reato in quanto era comunque idonea ad occultare identità dei fornitori reali, consentendo loro di sottrarsi al pagamento dell'imposta.[211]

[210] Sent. Trib Milano, 28 settembre 1998, in il Fisco, 1999, pag. 5278. Il giudizio verteva su caso di interposizione, perpetrata mediante la costituzione di "scatole vuote", che avevano lo scopo di fornire "copertura documentale per merci introdotte di contrabbando dall'utilizzatore di fatture false". Il Tribunale ha ritenuto che tale meccanismo consentisse a terzi di evadere le imposte, identificando costoro nei soggetti a cui realmente avrebbe dovuto essere riferita l'operazione, ossia il veri fornitori che, rimanendo ignoti, "si sottraevano a pagamento dell'imposta, che non veniva versata, con un corrispondente danno all'Erario, risultando così i beneficiari finali dell'operazione".

8. (Segue): la dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti

Occorre altresì verificare la punibilità dei responsabili occulti della società cartiera estera ai sensi dell'art. 2 del Dlgs. 74/00.

La cartiera provvede, generalmente, alla rifatturazione di operazioni effettive di acquisto da fornitori comunitari aventi ad oggetto merci destinate a soggetti diversi.

Tale specificazione consente di qualificare le fatture utilizzate dalla cartiera come soggettivamente inesistenti e quindi formalmente idonee a configurare il reato ex art. 2.

D'altronde, almeno prima facie, se si analizza l'operazione di cessione intracomunitaria riportata nel grafico, sembrerebbe sussistere l'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie, in quanto la società cartiera utilizza fatture soggettivamente fasulle emesse dal fornitore comunitario al fine di concentrare su di sé il debito IVA relativamente al quale non provvede al successivo versamento.

---

[211] A. Traversi - S. Gennai, I nuovi delitti tributari, Giuffré, 2000., pag. 257. Cfr. A. Cardile, Nuovo sistema tributario. Gli altri reati. L'emissione di fatture per operazioni inesistenti, in Il fisco, 2000, pag. 5814; il delitto di emissione non si configura nei casi in cui la condotta sia stata posta in essere unicamente al fine di ottenere indebiti aiuti comunitari o di supportare le richieste relative all'apertura di linee di credito bancario. Sul tema cfr. altresì: N. Pollari – F. Loria, Brevi riflessioni sul novellato impianto sanzionatorio relativo alle ipotesi di utilizzo ed emissioni di fatture per operazioni inesistenti, in Il Fisco, 2001, pag. 10014; tali Autori sottolineano che il Supremo Collegio di legittimità ha puntualizzato che l'agente deve essere mosso dal fine specifico di consentire a terzi l'evasione (Cass., Sez. III, 5 aprile 2001, n° 13826) e che non sono idonee alla configurazione del reato finalità che fuoriescono dall'ambito tributario di interesse.

Tuttavia, la dottrina [212] ha evidenziato l'imprescindibilità dall'indicazione di "elementi passivi fittizi"[213] ai fini dell' integrazione della condotta di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Tuttavia, mentre risulta pacifica l'indicazione di elementi passivi fittizi in caso di inesistenza oggettiva, non può dirsi altrettanto laddove tali documenti fiscali siano inficiati da mera falsità soggettiva.

Difatti, la giurisprudenza [214] ha fatto emergere problematiche applicative che sembrano idonee ad precludere la punibilità dell'utilizzatore di "fatture soggettivamente inesistenti".

---

[212] N. Pollari – F. Loria, Diritto punitivo e processuale tributario, Laurus Robuffo, 2003, pag. 60.

[213] Gli elementi passivi, ai sensi della lettera b) dell'art. 1 - che li definisce unitamente a quelli attivi - sono "le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili". Il legislatore della riforma, pertanto, non ha utilizzato la medesima tecnica applicata nel definire gli elementi passivi fittizi in seno alla L. 516/1982, che si inerpicava in una elencazione specifica e casistica (corrispettivi, ricavi, costi, oneri). Il D.Lgs. 74/2000 ha preferito un'espressione di sintesi, per cui spetta al giudice penale il compito di definire, caso per caso, i contenuti relativi ai delitti in materia tributaria.
La dottrina non ha risparmiato critiche relative alla novellata definizione legislativa di "elementi passivi fittizi", evidenziando come essa denoti scarso tecnicismo e possa portare, comunque, a vuoti di tutela. Si tenga presente, *in primis*, che gli elementi attivi e passivi sono le componenti della base imponibile IVA o per le imposte sui redditi; pertanto, quei comportamenti che incidono solo sull'imposta non sono penalmente rilevanti ai sensi dell'art. 2; le falsità ideologiche adottate per dimostrare crediti d'imposta, detrazioni d'imposta, o ritenute (d'acconto o d'imposta) non producono elementi passivi. Sull'argomento: S. Rossi, Dlgs. 74/00: elementi passivi indeducibili ed elementi passivi fittizi unica identità penal – tributaria?, in "il fisco", nr. 28, 2005, pagg. 4312 e seguenti; I. Caraccioli, Elementi passivi fittizi senza margini interpretativi, in "Il Sole 24 Ore",1° Aprile 2000, pag. 17. E. Mastrogiacomo, Riflessioni su alcuni aspetti della nuova normativa penale tributaria, in Il Fisco, n° 5/2000, pag. 1422. Relativamente al concetto di "*fittizietà*", si rimanda alle interpretazioni fornite dagli organi istituzionali: Circ. 154/E del 4 agosto 2000 della Direzione Affari giuridici e contenzioso tributario, in Il Fisco, 2000, pag. 10065; Circ. Comando Generale della Guardia di Finanza n. 114000 del 14 aprile 2000, in "il fisco", 2000, pag. 6230; Protocollo d'intesa tra Direzione regionale delle Entrate, Comando Regionale Guardia di Finanza ed A.G. del Trentino Alto Adige in data 25 ottobre 2000.

[214] Trib Milano, 8 giugno 2000, in Guida al Diritto, 2000, n. 34, pag. 107; Trib. Milano, Sent. 21 dicembre 2000, in Foro Ambrosiano, 2001, pag. 262; Trib. Pinerolo, sent. 7 marzo 2001, in Diritto penale e processo, n. 11/01, pag. 1411; Da ultimo Trib. Genova, sent. 12 marzo 2003, in Il Fisco, 2003, pag. 6759.

Le considerazioni emerse sembrano estendibili anche casi di utilizzo fatture soggettivamente fasulle da parte di una cartiera estera. Nel caso sopra prospettato, infatti, le operazioni sono state poste in essere da soggetti diversi da quelli indicati nella fattura - il fornitore comunitario ed il destinatario finale - ma risultano effettivamente realizzate; le fatture medesime, quindi, non sembrano indicare elementi passivi fittizi; pertanto, non sembra pienamente integrata, in capo alla società cartiera estera, la condotta di cui all'art. 2 del Dlgs. 74/00.

Simili considerazioni sembrano tanto più valide nei casi in cui il rappresentante legale della cartiera provveda ad effettuare il "pagamento" della merci al fornitore comunitario.[215] In questi casi, infatti, appare più difficile, per le autorità inquirenti, provare la fittizietà degli elementi passivi laddove il pagamento riconducibile alla transazione ne confermi l'effettività.

I rilievi sin qui mossi non sembrano estendibili ai casi in cui la transazione oggetto della fattura non sia stata realmente effettuata.[216] In questi casi, infatti, il responsabile della cartiera sembrerebbe punibile ex art. 2 quantomeno per effetto dell'indicazione di elementi passivi fittizi. Tuttavia, come precedentemente accennato, occorre rimarcare che l'ultima ipotesi prospettata non sembra sussumibile sotto casi di insistenza soggettiva, bensì, più propriamente, in quelli di insistenza oggettiva.[217]

---

[215] Anche la conservazione dei documenti di trasporto sembra idonea a comprovare l'effettività dell'operazione, ma solitamente la documentazione fiscalmente rilevante non viene conservata dal responsabile della cartiera.

[216] Si pensi al caso di "*carosello fiscale fraudolento*" realizzato mediante la predisposizione di un circuito di fatture fasulle cui non corrisponde l' effettiva cessione della merce al fine di ottenere un profitto illecito in seguito all'ottenimento del rimborso del credito IVA concentrato in capo all'intermediario e non seguito dalla cessione finale della merce medesima. Sul tema, F. Antonacchio, *op. cit.*, in "il fisco", 18/2005, fascicolo nr. 1, pagg. 2723 e seguenti.

5.2.8. Interposizione di cartiere estere: possibili soluzioni

Oltre alle difficoltà emerse in sede giudiziale relativamente a casi di interposizione di società cartiere, appare evidente come la possibile costituzione all'estero di entità le cui quote sono legalmente intestate a soggetti "prestanome" aggrava ulteriormente l'attività di ricostruzione dei meccanismi di frode all'IVA da parte delle autorità inquirenti.

Sarebbe auspicabile, quindi, un intervento del legislatore finalizzato a chiarire le procedure da seguire prima dell'attribuzione della partita IVA richiesta con la presentazione del modello ANR/1 per l'identificazione diretta ex art. 35-ter del D.P.R. 633/72.

In particolare, sarebbe necessario prevedere l'indicazione di un rappresentante legale residente nel territorio dello Stato, in luogo della mera indicazione di un soggetto estero.

Inoltre, sarebbe utile verificare che la gestione in Italia della società sia effettivamente riconducibile alla persona fisica legalmente responsabile indicata nel modello di richiesta.

Occorrerebbe fissare a favore dell'Erario nazionale delle garanzie minime prima dell'attribuzione della partita IVA a soggetti esteri, almeno pari a quelle fornite dai soggetti nazionali, sotto forma di fideiussioni o soglie minime di capitale versato per le società a responsabilità limitata residenti in altri Stati membri che richiedono l'identificazione diretta ai fini IVA in Italia.

---

[217] Per un approfondimento circa le ipotesi di falsità oggettiva dei documenti fiscali, si rinvia a A. Tencati, Precisazioni sulla nozione di "operazione inesistente" (testo vigente L. n. 516/1982), in "Il fisco", 2000, n. 4, pag. 980.

Infine, i soggetti che richiedono l'identificazione ex art. 35-ter del D.P.R. 633/72 dovrebbero essere obbligati alla tenuta delle scritture contabili relative alle operazioni effettuate in Italia presso una sede ubicata sul territorio dello Stato.

Tali misure risultano necessarie almeno fin quando non si giungerà all'effettiva integrazione delle normative vigenti nei diversi Paesi dell'Unione in materia fiscale e societaria.

La permanenza di regimi fiscali dannosi, confermata dai fatti di cronaca economica degli ultimi mesi e da alcune inchieste specifiche apparse sulla stampa specializzata [218] dimostra come l'uso delle agevolazioni societarie e fiscali concesse da alcuni Paesi comunitari sia sempre di "moda" da parte di diverse società italiane, nonostante il recente sforzo all'adeguamento delle normative vigenti mostrato da alcuni Stati membri.

Solo attraverso la previsione di regole precise volte ad ostacolare la difficile individuazione dei responsabili delle società estere in Italia, unita alla definitiva eliminazione delle pratiche fiscali dannose, potranno agevolare una risposta più efficace da parte degli organi accertatori nel settore delle frodi all'IVA.

---

[218] Si veda, per tutti, N. Borzi, La ragnatela offshore. Le 422 società nascoste nel Mib30, in "Il Sole-24 Ore Plus" del 31 gennaio 2004, pag. 4.

CAPITOLO IV

FRODI ALL'IVA NELLE IMPORTAZIONI DALLA SVIZZERA

1. Introduzione

L'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria ha permesso di constatare la perpetrazione di sistematiche frodi all'atto dell'importazione in contrabbando di merci dalla Confederazione elvetica, che sono state successivamente oggetto di contestazione in sede penale.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione, emanata proprio in relazione ad un procedimento penale riguardante un'ipotesi di illecita importazione di metalli preziosi dalla Svizzera, ha confermato taluni principi già espressi in recenti pronunciamenti, relativamente alla concreta vigenza in ambito nazionale del reato di evasione d'Iva all'importazione negli scambi commerciali tra l'Italia e Paesi extra – comunitari con i quali l'Unione europea ha stipulato Accordi che prevedano il divieto di applicazione dei dazi doganali.

2.Precedenti giurisprudenziali

In seno alla sentenza nr. 6741 del 18 gennaio 2006, la Suprema Corte ha ribadito l'applicabilità delle sanzioni previste per il contrabbando in ipotesi di evasione

della sola Iva all'importazione ed ha chiarito - si spera definitivamente - la possibile rilevanza penale delle suddette condotte evasive, anche per le importazioni di merci da paesi terzi, che pure abbiano stipulato con la Comunità Europea specifici accordi finalizzati alla liberalizzazione degli scambi commerciali con i Paesi membri.

Nel caso di specie, infatti, il Supremo collegio ha tenuto a ribadire che, in virtù dell'Accordo stipulato il 19 dicembre 1972 tra la Confederazione elvetica e la Comunità europea,[219] i prodotti importati dalla Svizzera nel territorio italiano sono esenti dal pagamento dei diritti di confine. In particolare, le disposizioni convenzionali prevedono il divieto e la soppressione dei dazi doganali all'importazione,[220] nonché il divieto (e la obbligatoria soppressione) delle tasse ad effetto equivalente.[221]

---

[219] Vds. Allegato nr. 2. Tale Accordo, ai sensi dell'art. 228 del Trattato CEE, è vincolante sia per le istituzioni comunitarie che per gli Stati membri, e quindi anche per l'Italia.

[220] L'art. 3 dell'Accordo prevede, testualmente, che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto negli scambi tra la Comunità e la Svizzera. I dazi doganali all'importazione sono gradualmente soppressi secondo il calendario seguente:

- il 1° aprile 1973 ogni dazio è portato all'80% del dazio di base;
- le successive quattro riduzioni, del 20% ciascuna, si effettuano: il 1° gennaio 1974, il 1° gennaio 1975, il 1° gennaio 1976, il 1° luglio 1977".

[221] Nell'art. 6 dell'Accordo CEE – Svizzera è previsto che "nessuna nuova tassa di effetto equivalente a dei dazi doganali all'importazione è introdotta negli scambi tra la Comunità e la Svizzera. Le tasse di effetto equivalente a dei dazi doganali all'importazione, introdotte negli scambi tra la Comunità e la Svizzera a partire dal l° gennaio 1972 sono soppresse all'entrata in vigore dell'Accordo. Ogni tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione la cui aliquota sia, il 31 dicembre 1972, superiore a quella effettivamente applicata il l° gennaio 1972, viene portata al livello di quest'ultima all'entrata in vigore dell'Accordo".

2.1. La configurabilità del reato di evasione dell'Iva all'importazione negli scambi commerciali con la Confederazione elvetica

La Cassazione ha innanzitutto precisato che, per effetto della creazione del Mercato unico europeo, i termini "importazione" ed "esportazione" hanno assunto un diverso significato rispetto al passato, essendo utilizzati in ambito fiscale unicamente per individuare gli scambi con Paesi non appartenenti alla Comunità europea.

In particolare, con il termine "importazione" si individuano due distinte operazioni doganali:

a) l'immissione in libera pratica, che comporta il pagamento dei dazi doganali, unici per tutto il territorio della Comunità europea, costituenti una risorsa autonoma della Comunità;

b) l'immissione in consumo, che comporta altresì l'adempimento degli obblighi fiscali di natura nazionale come il pagamento dell'Iva e delle accise.

Il Supremo collegio ha ribadito che l'esigibilità dei diritti di confine viene meno in presenza di norme internazionali che aboliscano i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente che, ai sensi dell'art. 34 del D.P.R. n. 43/1973, fanno parte della categoria generale dei diritti doganali di confine.

L'importazione di prodotti dalla Svizzera non configura, pertanto, il delitto di contrabbando, previsto e punito dagli artt. 292 e 295, comma 2, lettera *d*), del

D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, essendo prevista dalla vigente Convenzione l'esenzione dal pagamento di dazi doganali; tuttavia, può sussistere il reato di evasione dell'Iva all'importazione previsto ex art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, laddove la merce non sia assoggettata a doppia imposizione, e cioè non sconti in Italia l'imposta eventualmente già pagata all'esportazione.

La Cassazione ha chiarito che "la doppia imposizione, introducendo un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità commerciale dell'imposta, voluto dall'art. 4 dell'Accordo e, come tale, sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo".[222]

La tematica *de qua* era stata, in verità, già affrontata in passato dalla Corte di Cassazione ed il giudice di legittimità aveva espresso opinioni parzialmente differenti in merito alla configurabilità del reato di evasione dell'Iva all'importazione su merci provenienti dalla Svizzera.

In seno alla sentenza nr. 10677 del 5 febbraio 2004, la Corte era stata chiamata ad esaminare la legittimità della decisione di un Tribunale, che, in sede di riesame, aveva confermato il decreto di sequestro probatorio di documenti contabili e fiscali, oltre che della merce di una società, il cui rappresentante legale era indagato per truffa aggravata in danno dello Stato, per omessi versamenti dell'Iva dovuta per delle importazioni di merci provenienti sia da Paesi comunitari che stranieri.

[222] Appare utile riportare anche il contenuto dell'art. 4, al fine di meglio comprendere la ratio dell'impianto normativo contenuto nella Convenzione CEE – Svizzera: "Le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale. Le Parti contraenti possono sostituire con una tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale. (omissis).

Nel giudizio di legittimità, la Suprema Corte ha ritenuto insussistente il *fumus delicti* della misura cautelare disposta ed illegittimamente confermata, non potendo costituire questi beni il corpo del reato tributario contestato, a causa dell'inconfigurabilità dello stesso per contrasto con i principi comunitari della libera circolazione delle merci e del divieto della doppia imposizione fiscale.[223]

In particolare, essendo una parte delle merci sequestrate provenienti dalla Svizzera, e sanzionando l'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, le infrazioni dell'Iva per introduzione di merci di origine elvetica più severamente di quelle relative all'Iva per operazioni interne , secondo la Cassazione tale differenziazione introduceva un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, in palese violazione del principio antiprotezionista previsto dal citato art. 4 dell'Accordo stipulato tra CEE – Svizzera.

Nel caso di specie, la Suprema Corte aveva ritenuto di poter estendere in via analogica all'art. 4 del suddetto Accordo - in base al quale non sono ammessi i tributi aventi effetti protezionisti e discriminatori - l'interpretazione che la Corte di Giustizia aveva elaborato con riferimento all'art. 90 del Tue, pronunciandosi per l'incompatibilità dell'ipotesi delittuosa di evasione d'Iva all'importazione di merci comunitarie con la normativa del trattato per incongruità sanzionatoria.[224]

Insomma, la Cassazione un anno fa aveva chiarito che l'introduzione clandestina di merci dalla Svizzera non configurava alcuna violazione penale in materia di Iva all'importazione, determinando eventuali sanzioni un trattamento fiscale

---

[223] Per un commento sulla sentenza nr. 10677 del 5 febbraio 2004, si rimanda a F. Rocchi, L'influenza del diritto comunitario nell'applicabilità del reato di evasione d'Iva all'importazione, in Rassegna tributaria, nr.1/2005, pagg. 249 e seguenti.

[224] Cfr. Corte di Giustizia CEE, sentenza 25 febbraio 1988, causa 299/86, Drexl, in "Rass. Trib.", 1988, II, pag. 730, con nota di Fortuna

discriminatorio tra merci nazionali e merci importate dalla Svizzera, in palese contrasto con le disposizioni convenzionali contenute nell'accordo del 1972.

I giudici del Supremo collegio avevano inoltre chiarito che restava ferma l'illiceità sotto il profilo amministrativo dell'evasione dell'Iva per la quota eccedente l'imposta già versata all'origine, nei casi di mancato pagamento dell'Iva su merci importate dalla Svizzera.[225]

2.2. L'evoluzione giurisprudenziale

Di diverso avviso è risultata la Suprema Corte in un successivo pronunciamento – con sentenza nr. 17432 del 22 marzo 2005 - che riguardava un caso simile di importazione di cellulari provenienti dalla Svizzera, sequestrati all'atto dell'introduzione del territorio dello Stato.[226]

In quel caso, infatti, la Cassazione ha riaffermato la configurabilità del reato di cui all'art. 70 , salvo che l'indagato o l'imputato, per il rispetto dell'accordo di evitare doppia imposizione, dia la prova di avere già assolto nell'ambito della Confederazione Elvetica. I giudici di legittimità avevano chiarito che l'accordo anzidetto - ritenuto vincolante sia per le istituzioni comunitarie che per gli Stati membri in base all'art. 228 del Trattato CEE - prevede il divieto e la soppressione graduale (ormai compiuta) dei dazi doganali all'importazione e delle tasse ad effetto equivalente (artt. 3 e 6), ma non dell'Iva all'importazione,

[225] Cfr. Cass., sez. III, sent. 4135 del 19 gennaio 1994.

[226] Per un approfondimento dei principi espressi nella sentenza in oggetto, si rimanda al commento di G.Izzo, in "il fisco", nr. 30/2005, pagg. 4744 e seguenti.

trattandosi di imposta il cui presupposto economico e finanziario è del tutto diverso da quello dei dazi doganali e non costituisce duplicazione di questi, pur essendo per motivi di opportunità e di politica fiscale accomunata agli stessi nel sistema di riscossione e nel regime sanzionatorio.

Nella stessa sede, la Cassazione aveva richiamato l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione europea, (vds. sentenza del 25 febbraio del 1988, causa n. 299 del 1986), la quale aveva statuito che l'Iva all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale.

Di conseguenza, tale tributo è compatibile con il principio di neutralità dell'imposta sancito con l'art. 95 del Trattato istitutivo della Comunità europea, il cui scopo è quello di garantire la libera circolazione delle merci nell'ambito comunitario, da ottenersi per effetto dell'eliminazione dei tributi interni aventi effetti discriminatori tra merci nazionali e merci comunitarie importate, ad una duplice condizione:

a) che la merce importata non sia soggetta a doppia imposizione (nel Paese di esportazione ed in quello di importazione);
b) che l'infrazione relativa all'Iva all'importazione non sia sanzionata più severamente di quella relativa agli scambi interni.

Infine, la Cassazione ha chiarito che la precedente sentenza nr. 10677 del 2004 non ha contrastato l'orientamento consolidato dinanzi esposto, ma ha escluso la configurabilità del reato di cui all'art. 70 ritenendosi provata, in quella fattispecie, la doppia imposizione.

A sostegno di tale orientamento giurisprudenziale si è schierata anche autorevole dottrina [227] la quale, nell'occasione, ha avuto modo di rilevare come la sentenza nr. 10677 del 2004 si incentrasse solo sul trattamento fiscale, dando per scontato che all'interno della Confederazione Elvetica "notoriamente gli acquisti sono sottoposti ad imposizione analoga all'Iva". Pur ammettendo che la sentenza n. 10677/2004 non enunciasse con la stessa chiarezza i principi che erano stati espressi in un precedente pronunciamento - con sentenza n. 22555/2002 – [228] l'Autore ha condiviso il contenuto della sentenza nr. 17432 del 22 marzo 2005, laddove escludeva un contrasto della sentenza n. 10677/2004 con l'orientamento consolidato della Cassazione.

Ebbene, quant'anche si sia da più parti ribadito che la sentenza n. 10677/2004 non ha modificato, almeno temporaneamente, l'orientamento consolidato della Cassazione, non si condivide l'opinione dei giudici di legittimità laddove è stato affermato che la sentenza *de qua* non ha escluso *tout court* la configurabilità del reato di cui all'art. 70, avendo "*solamente"* considerato non integrata la condotta nel caso di specie perché si è ritenuta provata la doppia imposizione.

Al pari del caso esaminato nella sentenza nr. 17432/2005, l'indagato non aveva infatti dimostrato che la merce introdotta era stata già assoggettata al pagamento dell'Iva o di imposta equivalente in Svizzera. I giudici del Supremo collegio si

---

[227] G.Izzo, op.cit., in "il fisco", nr. 30/2005, pagg. 4744 e seguenti.

[228] Le due sentenze erano state peraltro pronunciate dalla stessa Sezione, la terza, ed avevano il medesimo Relatore. Per completezza, si richiama la massima della sentenza n. 22555/2002: "In materia di reati finanziari integra l'ipotesi di cui all'art. 70, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (evasione dell'Iva all'importazione) l'importazione di merce dalla Confederazione elvetica atteso che soltanto i dazi in senso proprio e le tasse ad effetto equivalente sono stati soppressi in base agli artt. 3 e 6 dell'Accordo stipulato il 19 dicembre 1972 tra la Comunità economica europea e la Confederazione elvetica, mentre è rimasta impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso di merci nel territorio degli Stati aderenti alla CEE, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali".

erano soffermati unicamente sul "trattamento fiscale" di siffatte operazioni, dando per assodato (evidentemente commettendo un macroscopico errore) che il contribuente avesse assolto l'Iva in Svizzera, pur senza presentare la necessaria documentazione a corredo.

Tra l'altro, proprio in seno alla citata sentenza n. 22555/2002 era stato sottolineato come il presupposto di un'avvenuta applicazione del tributo in Svizzera doveva essere dimostrato e che alla relativa carenza probatoria non poteva sopperirsi, ad esempio, sulla scorta di "mere affermazioni circa la pretesa notorietà della ditta venditrice" e, quindi, con una conseguente presunzione di assolvimento del tributo interno previsto dal regime fiscale elvetico.

Nella stessa sede, era stata ribadita la natura parziale dell'equiparazione degli scambi intracomunitari a quelli con la Svizzera, per cui non era ingiustificata per questi ultimi la previsione di una maggiore onerosità sanzionatoria in ipotesi di violazioni in materia di Iva all'importazione rispetto a quelle previste per l'Iva interna, essendo tale preclusione valida esclusivamente per gli scambi di merci intracomunitarie.[229]

Fortunatamente, le successive sentenze hanno confermato il medesimo orientamento. La Cassazione - con sentenza. n. 17835 del 3 marzo 2005 (dep. il 13 maggio 2005) – ha affermato, tra l'altro, che "il regime di libera circolazione delle merci entro i confini U.E. non può essere esteso alla Confederazione elvetica per effetto dell'Accordo con la CEE di cui al Regolamento n. 2840 del 19 dicembre 1972. Da tale Accordo discende soltanto che non può praticarsi una

[229] L'obbligo di garantire la sostanziale omogeneità tra i regimi tributari di passaggi interni di merci e gli scambi intracomunitari non può essere esteso, *tout court*, agli scambi con altri paesi, non appartenenti alla Comunità europea.

doppia imposizione per l'importatore che abbia già assolto il tributo interno in Svizzera, giacché altrimenti verrebbe leso il principio di neutralità commerciale dell'imposta". Il Supremo collegio ha altresì aggiunto che "all'evasione dell'Iva all'importazione è applicabile la confisca obbligatoria ex art. 301 del D.P.R. n. 43 del 1973".

A distanza di pochi giorni, quindi, la Cassazione ha precisato ancora una volta che l'importazione clandestina di merci dalla Svizzera all'Italia non configura più il delitto di contrabbando, appunto in seguito alla soppressione del diritti di confine, ma integra il reato di evasione dell'Iva all'importazione, essendo l'imposta sul valore aggiunto un tributo interno, applicabile al momento dell'importazione, e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale,[230] a condizione che l'Iva all'importazione non preveda un regime più gravoso dell'Iva prevista per le cessioni o prestazioni che avvengono dentro il territorio nazionale, giacché in caso contrario si realizzerebbe un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, in violazione del principio di neutralità commerciale dei tributi voluto dall'art. 4 dell'Accordo e solennemente proclamato dall'art. 90 (già 95) del Trattato.

La sentenza nr. 6741 del 18 gennaio 2006 sembra aver ulteriormente confermato l'orientamento che, a questo punto, risulta nuovamente univoco. In ipotesi di importazione clandestina di metalli preziosi dalla Svizzera non si configura, pertanto, il delitto di contrabbando, previsto e punito dall' art. 292 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, ma può sussistere il reato di evasione dell'Iva all'importazione previsto dall'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, sempre che detta

[230] La Cassazione ha rimandato esplicitamente alle precendenti sentenze: Sez. III, n. 4135 del 13 aprile 1994; Sez. III, n. 6049 del 22 maggio 1998.

merce non sia soggetta a doppia imposizione, e cioè non sconti in Italia l'imposta eventualmente già pagata all'esportazione.

3. Importazioni dalla Svizzera e doppia imposizione

Il Supremo collegio ha più volte ribadito che l'Iva all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazi doganali, per cui non deve essere considerata soppressa, negli scambi con la Confederazione elvetica, in base agli artt. 3 e 6 dell'Accordo stipulato il 19 dicembre 1992 tra la Comunità economica europea e la Svizzera.

La Cassazione, pertanto, ha ritenuto impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso di merci nel territorio degli Stati aderenti alla CEE, trattandosi di un'imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali. Resta ferma soltanto la possibilità per l'importatore di provare di avere assolto il tributo in Svizzera, dimostrando la sussistenza di una fattispecie di doppia imposizione, contraria al principio di neutralità commerciale dell'imposta sancito dall'art. 4 dell'Accordo: in questo caso, ma solo se la documentazione presentata evidenzi l'avvenuto versamento dell'imposta in Svizzera, il Supremo Collegio ha ritenuto non configurabile la fattispecie di reato contemplata dall'art. 70 del D.P.R. sull'Iva.

Tale orientamento consolidato risulta, tuttavia, soggetto a rilievi: il sistema tributario svizzero è stato uniformato, per quanto riguarda il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ai principi contenuti nella Direttiva 77/388/CEE.[231]

3.1. Cenni sulla disciplina Iva nella Confederazione elvetica

La tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto risulta attualmente disciplinata dalla Legge federale svizzera sull'Iva (LIVA) del 2 settembre 1999 (e successive modificazioni) e dall'Ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA) del 29 marzo 2000.

Al pari di quanto previsto in tutti i Paesi della Comunità europea, l'IVA è concepita nella Confederazione elvetica come un'imposta generale sul consumo. L'imposta viene riscossa ad ogni fase di produzione e distribuzione, sull'importazione di beni, sulle prestazioni nella Svizzera e sull'ottenimento di prestazioni di servizi eseguite da imprese con sede all'estero.[232] L'aliquota normale è pari al 7,6%. A taluni beni, tuttavia, si applica l'aliquota ridotta del 2,4%.

---

[231] Nonostante la Confederazione elvetica non faccia parte della Comunità europea, le autorità governative svizzere hanno optato per l'introduzione di un'imposta il cui funzionamento non ostacolasse gli scambi commerciali con i Paesi dell'Unione. Per questo motivo, la Legge federale sull'IVA (LIVA) è stata predisposta sui principi contenuta nella Direttiva 77/388/CEE - Sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

[232] L'Amministrazione federale delle contribuzioni è competente per il prelievo dell'imposta sulle operazioni eseguite nella Svizzera e sull'ottenimento di prestazioni di servizi eseguite da imprese con sede all'estero, mentre per la riscossione dell'imposta all'importazione di beni è competente l'Amministrazione federale delle dogane.

L'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto risulta limitato ai contribuenti che svolgono un'attività indipendente con volume d'affari superiore a 75.000 franchi svizzeri. I contribuenti pagano l'imposta sul totale delle cessioni imponibili e godono della detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti di beni e sulle prestazioni di servizi. Il diritto alla detrazione dell'Iva già versata evita il cumulo d'imposta.

Relativamente agli scambi commerciali con i Paesi esteri, la normativa contenuta nella Legge federale svizzera sull'Iva prevede:

- l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, ai sensi dell'art. 19;[233]

[233] Legge federale sull'Iva del 3 settembre 1999 - Sezione 4: Operazioni esenti dall'imposta

Art. 19
Elenco delle operazioni esenti

1 L'imposta sulle forniture e sull'importazione di beni, nonché sulle prestazioni di servizi utilizzate per la realizzazione delle attività elencate al capoverso 2, può venir dedotta a titolo d'imposta precedente.
2 Sono esenti dall'imposta:
1. le forniture di beni trasportati o spediti direttamente all'estero. La presente disposizione non si applica alla messa a disposizione per l'uso o il godimento di mezzi di trasporto;
2. la messa a disposizione per l'uso o il godimento (segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero;
3. le forniture sul territorio svizzero di beni d'origine estera, se è comprovato che tali beni sono rimasti sotto controllo doganale;
4. ogni altro trasporto o spedizione di beni all'estero che non sia in relazione con una fornitura d'esportazione, segnatamente il trasporto di attrezzi all'estero;
5. il trasporto o la spedizione di beni oltre confine in relazione a un'esportazione o importazione di beni e tutte le altre prestazioni connesse;
6. il trasporto di beni sul territorio svizzero e tutte le altre prestazioni connesse, se tali beni sono sotto controllo doganale e sono destinati all'esportazione (merci in transito non sdoganate);
7. le forniture, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni di aeromobili utilizzati da imprese che esercitano a titolo commerciale il trasporto aereo (traffico di trasporto e traffico charter) nella misura in cui le loro attività nei voli internazionali superino quelle nel traffico aereo interno; le forniture, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti installati in tali aeromobili o degli oggetti che servono al loro funzionamento; le forniture di beni destinate al rifornimento degli aeromobili, nonché le prestazioni

- la detrazione dell'imposta assolta per le forniture di beni e le prestazioni di servizi correlate con la successiva esportazione dei medesimi, ai sensi dell'art. 19, comma 1. Il diritto alla detrazione dell'imposta assolta risulta altresì ribadito dall'art. 38, comma 3 della Legge federale sull'Iva, laddove è specificato che il contribuente può detrarre l'imposta "anche quando utilizza i beni o i servizi per attività ai sensi dell'articolo 19 capoverso 2 (cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate) o per attività che sarebbero imponibili se effettuate sul territorio svizzero";
- la restituzione dell'eccedenza d'imposta se il totale dell'Iva versata sugli acquisti supera l'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 48, comma 1 della Legge federale sull'Iva. Un soggetto economico che effettua acquisti imponibili ed esporta successivamente i suoi prodotti all'estero, può chiedere la restituzione dell'imposta versata in eccedenza per effetto della realizzazione di operazioni attive considerate esenti da imposta ai sensi dell'art. 19 della Legge sull'Iva. Tali eccedenze d'imposta possono essere altresì utilizzate a compensazione dell'imposta dovuta in sede di

---

di servizi effettuate per i bisogni immediati di tali aeromobili e del loro carico;
8. le prestazioni di servizi effettuate espressamente in nome e per conto di terzi da mediatori, se l'operazione oggetto della mediazione è esente dall'imposta in virtù del presente articolo oppure è effettuata unicamente all'estero. Se l'operazione oggetto della mediazione è effettuata sia sul territorio svizzero, sia all'estero, soltanto la quota di mediazione concernente l'operazione all'estero è esente da imposta;
9. le prestazioni di servizi effettuate in nome proprio da agenzie di viaggio, purché queste si avvalgano di forniture e di prestazioni di servizi che terzi prestano all'estero. Se tali operazioni sono effettuate sia sul territorio svizzero, sia all'estero, soltanto la quota della prestazione di servizi dell'agenzia di viaggio concernente l'operazione all'estero è esente da imposta.

3 Per garantire la neutralità concorrenziale, il Consiglio federale può esentare dall'imposta i trasporti aerei e ferroviari transfrontalieri.

4 Si ha esportazione diretta ai sensi del capoverso 2 numero 1, quando il bene oggetto della fornitura è trasportato o spedito all'estero dal contribuente stesso o dal suo acquirente non contribuente, senza che quest'ultimo abbia prima usato il bene sul territorio svizzero o lo abbia trasferito a un terzo sul territorio svizzero nell'ambito di un contratto relativo a una fornitura. Prima della sua esportazione il bene oggetto della fornitura può essere lavorato o trasformato da incaricati dell'acquirente non contribuente.

importazione di merci nel territorio della Confederazione elvetica, ai sensi dell'art. 48, comma 2 della Legge sull'Iva. Tale meccanismo, in parte simile a quello previsto dalla normativa Iva italiana per i cosiddetti "esportatori abituali", favorisce la mancata formazione di ingenti crediti Iva di cui richiedere il successivo rimborso.

4. Alcune riflessioni sull'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione

Alla luce di una corretta analisi delle caratteristiche peculiari del sistema tributario svizzero in materia di imposta sul valore aggiunto emerge che, negli scambi con l'estero, la Confederazione elvetica garantisce ai soggetti passivi IVA la totale neutralità dell'imposta.

Tali considerazioni devono essere necessariamente collegate con l'orientamento della giurisprudenza di legittimità nazionale, da ultimo emerso nella sentenza nr. 6741 del 18 gennaio scorso, laddove è stato ribadito che può sussistere il reato di evasione dell'Iva all'importazione previsto dall'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, sempre che detta merce non sia soggetta a doppia imposizione, e cioè non sconti in Italia l'imposta eventualmente già pagata all'esportazione.

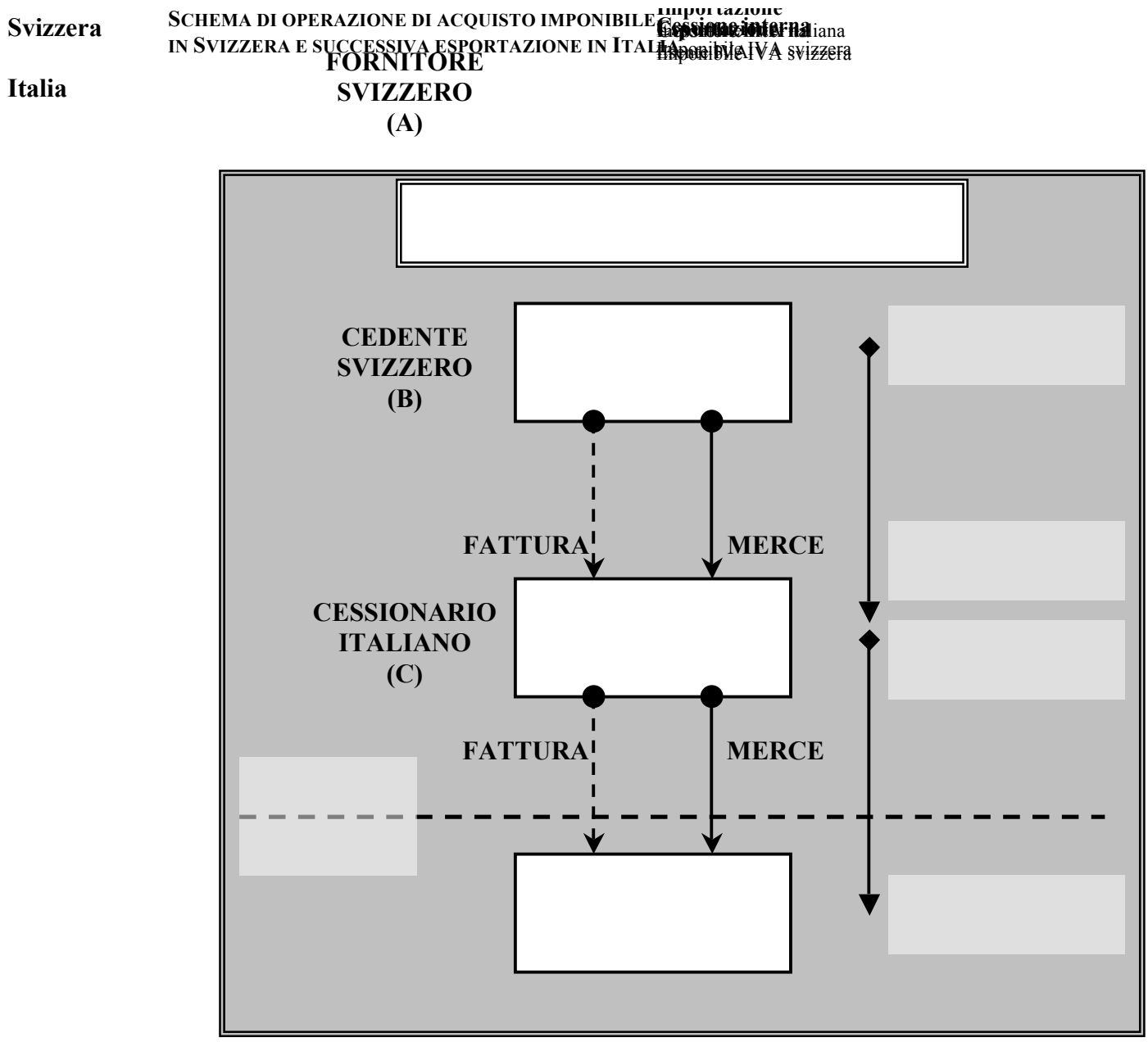
Ebbene, essendo garantito nel paese esportatore – la Svizzera - il diritto alla detrazione dell'Iva, anche per acquisti di beni successivamente oggetto di operazioni esenti - quali le cessioni all'esportazione - ed il riconoscimento del diritto di rimborso delle eccedenze d'imposta generate dall'effettuazione di acquisti imponibili e cessioni esenti dall'Iva, non si ritiene che l'applicazione

dell'imposta sul valore aggiunto all'atto dell'importazione di merci dalla Svizzera all'Italia possa mai generare effetti di doppia imposizione.[234]

Come precedentemente osservato, il meccanismo tipico di applicazione dell'Iva negli scambi commerciali tra la Svizzera e l'Italia attribuisce al cedente svizzero – nello schema [235] rappresentato da "B" - il diritto alla detrazione (ed all'eventuale rimborso dell'imposta a credito) dell'Iva pagata all'atto dell'acquisto imponibile in Svizzera da "A" di beni successivamente esportati in Italia. Il cessionario italiano "C", pertanto, acquista beni che, per effetto dell'esenzione concessa in Svizzera al cedente per l'esportazione, non sono ancora stati assoggettati all'imposta sul valore aggiunto.

[234] Un effetto di doppia imposizione potrebbe verificarsi solo quando il cedente estero sia un privato, che non può richiedere la restituzione dell'imposta pagata all'atto dell'acquisto - nel paese d'origine - del bene successivamente venduto all'estero. Anche per le importazioni di beni acquistati da privati, l'effetto di doppia imposizione risulta tuttavia escluso – nei casi espressamente previsti - applicando il regime Iva di tassazione del margine, ai sensi degli artt. 36 e seguenti del D.L. 41/95 nella L. 22 marzo 1995, n. 85.

[235] Vds. Schema riassuntivo nella pagina successiva.



La tassazione dell'importazione in Italia in base agli artt. 67 e seguenti del D.P.R. 633/72 non produce alcun effetto di doppia imposizione in capo a "B" e "C" per cui, in nessun caso, l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 70 in ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione di merci provenienti dalla Svizzera possono essere escluse dalla prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta in Svizzera.

Il cessionario italiano, infatti, potrebbe provare solamente che la partita di merce proveniente dalla Svizzera era stata in territorio elvetico oggetto di una cessione imponibile da "A" a "B". Tuttavia, per effetto dell'esenzione concessa al cedente

“B” (a meno che non si tratti di un privato consumatore non soggetto Iva in Svizzera) in ipotesi di esportazione dei beni medesimi, la merce oggetto di esportazione non potrà mai risultare assoggettata ad imposta sul valore aggiunto nella Confederazione elvetica.

Infine, il meccanismo stesso di applicazione dell’Iva svizzera, al pari di quanto previsto nei Paesi membri dell’Unione europea, esclude la tassabilità diretta in capo al cessionario estero degli acquisti di prodotti destinati ad essere utilizzati fuori dal territorio elvetico. Pertanto, appare impossibile per il cessionario italiano provare la doppia imposizione e l’avvenuta tassazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto nella Confederazione elvetica all’atto dell’importazione in Italia dei prodotti acquistati. Eventuali condotte evasive, quindi, risulteranno sempre punibili ai sensi dell’art. 70 del D.P.R. 633/72, non configurandosi fenomeni di doppia imposizione Iva per le operazioni commerciali tra la Svizzera e l’Italia.

CONCLUSIONI

A conclusione del lavoro, sembra opportuno ripercorrere sinteticamente i passaggi più significativi delle complesse tematiche affrontate nell'analisi delle diverse tipologie di frodi nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, sovente realizzate mediante l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

L'imposta sul valore aggiunto viene comunemente qualificata in giurisprudenza e dottrina come imposta comunitaria, in considerazione della sua genesi e delle fonti che, complessivamente, la disciplinano sul versante del diritto comunitario e sul versante della normativa interna di recepimento, contribuendo a differenziarla nettamente rispetto ad altre imposte, per le quali la sovranità dello Stato è tuttora significativa.

L'IVA è stata scelta come imposta paneuropea sulle cifre d'affari, regolando l'imposizione sugli scambi in un'ottica di progressiva aggregazione degli scambi sopranazionali.

La centralità dell'imposta sul valore aggiunto nella legislazione comunitaria è confermata dalla necessità di finanziamento del bilancio dell'Unione europea proprio attraverso la risorsa IVA. E' possibile, quindi, affermare che, oltre a favorire il buon funzionamento del mercato comune - assicurando una neutralità concorrenziale tra gli operatori europei – l'imposta sul valore aggiunto contribuisce altresì alla copertura delle spese delle varie politiche della Comunità europea, essendo una parte degli introiti destinati stabilmente al bilancio comunitario.

Le frodi nel settore dell'imposta sul valore aggiunto vengono sovente consumate interponendo soggetti economici residenti in diversi Paesi. Per questo, prima di analizzare le multiformi tipologie di frodi all'Iva, è stata esaminata la disciplina che regola gli scambi intracomunitari e le importazioni da Paesi extra – comunitari.

Le regole che disciplinano gli scambi intracomunitari si uniformano sul principio di assoggettamento ad imposta dei beni e servizi nel paese di destinazione, applicando le aliquote e le condizioni di imposizione ivi vigenti. Le vendite transfrontaliere, pertanto, sono tassate presso il compratore, secondo l'aliquota vigente nello Stato membro di destinazione.

Il decreto Iva disciplina altresì l'applicazione dell'imposta alle importazioni, tra cui rientrano tutte le operazioni aventi per oggetto l'introduzione nel territorio dello Stato di beni originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità europea, che non siano già immessi in libera pratica in altro Paese membro, ovvero che siano provenienti da territori considerati esclusi dalla Comunità europea. Il soggetto passivo d'imposta ai fini Iva all'atto dell'importazione di merci coincide con il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria doganale; solidalmente responsabili per il versamento dell'imposta risultano il proprietario della merce e tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata.

Proprio tali soggetti risultano, infatti, solitamente coinvolti a vario titolo nelle frodi Iva quando la perpetrazione degli illeciti avviene all'atto dell'importazione di merci da Paesi non appartenenti alla Comunità europea.

Nel terzo capitolo sono stati esaminati i tipici meccanismi di frode all'Iva, che si sono diffusi in maniera preoccupante da quando è entrato in vigore il nuovo sistema di tassazione IVA delle operazioni intracomunitarie in seguito all'apertura delle frontiere in ambito U.E.

I "caroselli fiscali fraudolenti" si sono diffusi, principalmente, in settori merceologici che consentono la rapida rivendita dei prodotti facendo leva sul fattore prezzo, che viene abilmente ridotto sfruttando proprio l'extra-profitto derivante dall'evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

Il baricentro riflessivo è stato quindi orientato sull'analisi dei punti salienti riguardanti il meccanismo truffaldino dei "caroselli fiscali" che, dalle indagini finora effettuate, sembra essere predisposto mediante la reiterata emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

In realtà, dall'analisi delle operazioni oggetto della frode si evince che, pur essendo effettuate tra soggetti differenti rispetto a quelli indicati in fattura, ad un attento esame risultano, comunque, avere un riscontro fattuale nella realtà. In molte tipologie di caroselli fraudolenti è aprioristicamente esclusa la possibilità di ravvisare la totale o parziale inesistenza oggettiva nelle fatture emesse ed utilizzate dalle società coinvolte nella frode.

In sede di esame dei caratteri tipici della frode, sono stati individuati gli elementi che portano a qualificare le fatture come "soggettivamente" inesistenti ed è stato altresì possibile specificare quando le frodi medesime comportino, di converso, l'utilizzazione di fatture "oggettivamente" inesistenti.

In un successivo momento, sono state passate in rassegna le funzioni tipiche svolte dalle singole società all'interno del complesso meccanismo truffaldino. Ciò ha pertanto consentito di verificare la possibile integrazione dei reati di emissione ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti in capo ai rappresentanti legali delle società medesime.

Quindi, sono state esaminate tipologie di frode più complesse, essendo stato riscontrato che, in taluni casi, le organizzazioni criminali si sono spinte ben oltre, non accontentandosi di evadere l'imposta sul valore aggiunto in un unico Stato. Dotandosi di una struttura ancora più articolata, hanno sfruttato il "carosello" per frodare il Fisco di più Paesi membri dell'U.E..

La presenza nel circuito di più società cartiere costituite in Paesi membri differenti consente di evadere ripetutamente l'imposta sul valore aggiunto, concentrando il debito IVA in capo alle società medesime e sfruttando illecitamente il meccanismo impositivo vigente per le operazioni intracomunitarie.

Ancora, è stata analizzata la tipica condotta di frode perpetrata utilizzando società domiciliate in Paesi U.E. (che ancora garantiscono l'anonimato) nel ruolo di "missing traders". In taluni ordinamenti, infatti, è previsto 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.

Parimenti, possono essere attribuite a persone giuridiche o fisiche denominate generalmente "nominee" le cariche di amministratori e dirigenti in tali società.

Pertanto, sono stati analizzati sinteticamente i profili sanzionatori relativi alle "cartiere" estere, nei casi in cui queste siano rappresentate da società fittizie comunitarie operanti in Italia con autonoma partita IVA.

Tali società vengono asservite a fini illeciti ottenendo preliminarmente l'identificazione ai fini Iva in Italia e l'equiparazione di fatto alle imprese nazionali. La successiva interposizione tra il fornitore comunitario e l'acquirente finale consente la realizzazione di questa complessa frode, che garantisce maggiore anonimato al dominus della cartiera, scarsa possibilità di avere accesso alle scritture contabili della cartiera estera, che non devono essere obbligatoriamente tenute in Italia, che rende più complicato il reperimento di informazioni tramite gli strumenti di cooperazione amministrativa e giudiziaria e, in conclusione, fornisce scarse garanzie patrimoniali per l'Erario in sede di accertamento.

L'ultimo capitolo è stato incentrato sull'analisi di un particolare tipo di frode, consumato all'atto dell'importazione di prodotti dalla Confederazione elvetica.

Facendo leva sulle disposizioni convenzionali contenute nell'Accordo stipulato il 19 dicembre 1992 tra la Comunità europea e la Svizzera, si era paventato che la tassazione Iva all'atto dell'importazione di prodotti dalla Svizzera generasse fenomeni di "doppia imposizione" e che, pertanto, al pari di quanto previsto per il delitto di contrabbando, che non si integra alla luce dell'esenzione daziaria concessa, non si configurasse il delitto di evasione dell'Iva all'importazione, previsto ex art. 70 del D.P.R. n. 633/1972.

Inizialmente, la Suprema Corte aveva ritenuto non configurabile il reato nelle ipotesi de quibus, per contrasto con i principi comunitari della libera

circolazione delle merci e del divieto della doppia imposizione fiscale. Era stato affermato il principio per cui, sanzionando l'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, le infrazioni dell'Iva per introduzione di merci di origine elvetica più severamente di quelle relative all'Iva per operazioni interne, tale differenziazione introduceva un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, in palese violazione del principio antiprotezionista previsto dal citato art. 4 dell'Accordo stipulato tra CEE – Svizzera.

Nei successivi pronunciamenti, tuttavia, la Cassazione è tornata sui suoi passi, affermando che l'Iva all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazi doganali, per cui non deve essere considerata soppressa, negli scambi con la Confederazione elvetica.

Ritenendosi impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso di merci nel territorio degli Stati CEE, risulta parimenti configurabile il delitto di cui all'art. 70 D.P.R. 633/72, a meno che – come indicato dalla Cassazione - l'importatore non provi di avere assolto il tributo in Svizzera, dimostrando la sussistenza di una fattispecie di doppia imposizione, contraria al principio di neutralità commerciale dell'imposta sancito dall'art. 4 dell'Accordo.

Ebbene, da un'analisi comparativa dell'ordinamento Iva elvetico con quello previsto negli Stati membri, è emerso che non si possano verificare fenomeni di doppia imposizione all'atto dell'importazione di prodotti dalla Svizzera, essendo garantito sempre al cedente elvetico l'esenzione da imposta per le speculari esportazioni e non essendo applicata alcuna imposta in capo all'acquirente italiano destinatario dei prodotti medesimi.

La disciplina Iva svizzera, infatti, è stata uniformata alle disposizioni contenute nelle direttive comunitarie di settore, per cui viene in ogni caso garantita la mancata sottoposizione delle operazioni a doppia imposizione. A pari di quanto previsto nei Paesi membri dell'Unione europea, è quindi esclusa la tassabilità diretta in capo al cessionario estero degli acquisti di prodotti destinati ad essere utilizzati fuori dal territorio elvetico.

Pertanto, appare impossibile per il cessionario italiano provare la doppia imposizione e l'avvenuta tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nella Confederazione elvetica all'atto dell'importazione in Italia dei prodotti acquistati. Eventuali condotte evasive, quindi, risulteranno sempre punibili ai sensi dell'art. 70 del D.P.R. 633/72, non configurandosi fenomeni di doppia imposizione Iva per le operazioni commerciali tra la Svizzera e l'Italia.

BIBLIOGRAFIA

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, Giuffrè, 1997.

ANTONACCHIO F., *Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in "il fisco" n. 18 del 2 maggio 2005, pag. 1-2723.

ANTONACCHIO F., *Internazionalizzazione delle imprese: regime fiscale delle società residenti a Cipro,* in “il fisco”, nr. 29, 2005, pagg. 4542 e seguenti.

ANTONACCHIO F., *Interposizione di società "cartiere" estere e rischi di frode all'Iva in Italia,* in "il fisco" n. 33 del 12 settembre 2005, pag. 1-5153.

ANTONACCHIO F., *Interposizione fittizia e reale nel delitto di frode fiscale,* in "il fisco" n. 36 del 3 ottobre 2005, pag. 1-5670.

ANTONACCHIO F., *Le società "filtro" nelle frodi all'Iva,* in "il fisco" n. 45 del 5 dicembre 2005, pag. 1-7062.

ANTONACCHIO F., *Mutua assistenza in ambito comunitario per il recupero di crediti sorti in altri Stati membri,* in "il fisco" n. 10 del 6 marzo 2006, pag. 1-1521.

ANTONACCHIO F., *Madeira. Vantaggi fiscali per in nuovi investimenti*, in Tax Planning, Ed. IFAF, nr. 34/2006.

ANTONACCHIO F., *Evasione dell'Iva all'importazione di metalli preziosi dalla Svizzera,* in Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, aprile 2006.

ARICI L., *La cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA comunitaria*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 4/1995, pag. 1045.

ASCANI O. – RIZZARDI R., *Iva comunitaria, commercio estero, accise*, Edizioni Il Sole 24 Ore, 1999.

BARTONE N., *Le condotte illecite transnazionali e la tutela degli interessi comunitari*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 5/2000, pag. 1919.

BECCALLI C., *Fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Emissione e utilizzazione al vaglio della Corte Costituzionale*, in Il fisco n. 19/2002, pag. 2925.

BUTTICÈ A. - ROSSI P., *Frodi comunitarie: nuovi poteri della Commissione europea in materia di controlli e verifiche sul posto con Regolamento n. 2185/96*, in Il fisco n. 46/1996, pag. 11138.

CAPASSO F., *La nomina del rappresentante fiscale ai fini IVA. Una facoltà o un obbligo dell'operatore non residente?*, in Il fisco n. 29/2000, pag. 9405.

CAPOLUPO S. - CASARELLA S. - POLIDORI C., *La tutela degli interessi finanziari della Comunità*, in Il fisco n. 7/1997, pag. 1673.

CARACCIOLI I., *Reati fiscali: nuovi profili di collaborazione europea e di responsabilità delle persone giuridiche*, in Il fisco n. 17/1999, pag. 5941.

CARRARINI F. - MASSINO R. - SASSO C., *Gli interessi finanziari dell'Unione Europea e l'azione di tutela*, Cedam, 1999.

CELLI R. - FERRAGUTO A., *Il commercio di autoveicoli: le principali implicazioni fiscali,* in "il fisco" n. 2 del 12 gennaio 2004, pag. 1-186.

CENTORE P., *Avvicinamento contabile al regime definitivo dell'IVA europea*, in Corriere tributario n. 4/2002, pag. 289.

CENTORE P., *Codice dell'IVA europea: scambi intra ed extracomunitari*, Ipsoa, 1999.

CENTORE P., *IVA comunitaria*, Ipsoa, 2001.

CENTORE P., *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in Corriere tributario n. 29/2000, pag. 2093.

CLEMENTI M. – CLEMENTI P., *Problematiche giuridiche, fiscali e contabili del commercio di veicoli usati*, in "Rivista" Guardia di Finanza n° 1, 2004, pagg. 167 e ss.

COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Cedam, 2000.

CORSINI L., *L'acquisto senza addebito Iva, in eccesso del plafond (cosiddetto splafonamento)*, in "il fisco" n. 2 del 12 gennaio 2004, pag. 1-198.

CUCUZZA O., *Repressione dell'evasione fiscale. Alcuni profili internazionali*, in Il fisco n. 14/1993, pag. 4194.

D'AGOSTINO D., *Cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione europea nella lotta alle frodi in materia di imposizione indiretta*, in Il fisco n. 30/2000, pag. 9603.

D'ISANTO F., *La polizia economico-finanziaria in Europa: nuova realtà per la Guardia di Finanza*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 5/2000, pag. 1877.

DEL FABBRO M. - SPOLLERO A., *Iva: la disciplina delle "vendite a distanza" dopo il recente intervento legislativo*, in "il fisco" n. 33 del 12 settembre 2005, pag. 1-518.

DEL FEDERICO L. – CIAMPOLLINO C., *Concessionarie di auto. Riflessioni sull'applicazione del regime del margine*, in Il fisco n. 5/2001, pag. 1492.

DE CICCO A., *Legislazione e tecnica doganale*, Giappichelli, 2003, pag 156 e ss.

DE MARCO S., *Il "regime speciale" nell'e-commerce B2C: quali controlli?,* in "il fisco" n. 6 del 6 febbraio 2006, pag. 1-879.

DI SIENA M., *Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale*, in "Il fisco", 2002, n. 5, 637.

DITOLVE N., *Frodi Iva e norme di contrasto*, in "il fisco", nr. 35/05, pag. 5518 e seguenti

DONÀ G. – VISCARDINI W., *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Cedam, 2000.

DRAETTA U., *Elementi di diritto dell'Unione europea*, Giuffrè, 1999.

FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in "*il fisco*" n. 41/2002, pagg. 6472-6476.

FERRAJOLI L.– IORIO A., *Nuovi strumenti per la tutela degli interessi finanziari della Comunità*, in Il fisco n. 23/1997, pag. 6441.

FIANDACA G. – MUSCO E., *Diritto penale*, Giuffrè, 1995.

FIANDACA G. – MUSCO E., *Diritto penale tributario*, Giuffrè, 1992.

FIMIANI P., *La tutela penale delle finanze comunitarie. Profili sostanziali e processuali*, Giuffré, 1999.

FORTE U., *Il ruolo, le attribuzioni e l'attività dell'Ufficio centrale di collegamento (C.L.O.) per gli scambi di informazioni*, in Il fisco n. 13/1995, pag. 3379.

FORTE U., *L'armonizzazione comunitaria dell'IVA*, ETI, 1992.

FORTUNA G., *Alla ricerca di nuove soluzioni per la repressione delle frodi ai danni delle Comunità Europee*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 4/1991, pag. 543.

FURLAN R., *Brevi riflessioni sulla riforma penale tributaria e frodi all'Iva intracomunitaria*, in Il fisco n. 40/2001, pag. 13081.

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Cedam, 1994.

GALLO S., *Manuale pratico di diritto tributario*, Cedam, 2001.

GIORDANO C., *Il sistema giuridico di tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee. Analisi e prospettive della normativa di fonte europea*, 1999.

GIULIANI G. – GIULIANI F., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Giuffrè, 2001.

GRASSO G., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità Europea*, Giuffrè, 2000.

GRASSO G., *Verso uno spazio giudiziario europeo*, Giuffrè, 1997.

GRASSOTTI A.*, Violazioni relative alla fatturazione e registrazione - Emissione di fatture false ed evasione di terzi,* in "Rivista della Guardia di Finanza", 2002, n° 4.

GUIZZI V., *Manuale di diritto e politica dell'Unione Europea*, Editoriale Scientifica, 2000.

IORIO A., *Sarà possibile un regime senza frodi?*, in Il fisco n. 2/1999, pag. 535.

LAURIA F. – POLETTI P., *L'Unione europea e tutela degli interessi finanziari*, pubblicazione del Comando Generale della Guardia di Finanza, 1997.

LAURIA F., *L'Unione Europea*, UTET, 1996.

LECCA N. – MAUGLIANI M., *Le frodi comunitarie*, Buffetti, 1989.

LUPI R., *Diritto tributario*, Giuffrè, 2000.

MACCAGNI G., *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore* , in "il fisco" n. 42 del 13 novembre 2000, pag. 12544.

MACCHIA L., *Le frodi al bilancio dell'Unione Europea*, Edizioni giuridiche Simone, 2001.

MANDO' M. – MANDO' G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Ipsoa, 2000.

MAZZILLO L., *Le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in "il fisco" n. 27 del 3 luglio 2006, pag. 1-4117

MARE' M. – VIALETTI G., *La tassazione dei consumi nell'Unione Europea*, in Il fisco n. 15/1996, pag. 3927.

MARIELLA G. – PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in Il fisco n. 7/1996, pag. 1431.

MARIELLA G., *Collaborazione internazionale della Guardia di Finanza: profili e linee evolutive*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 4/1996, pag. 1283.

MARIELLA G., *L'istituzione dell'Ufficio Europeo per la lotta antifrode (Olaf)*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 5/1999, pag. 2119.

MARIELLA G., *La collaborazione tra la Guardia di Finanza e l'UCLAF*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 2/1998, pag. 511.

MASPES P., *Gli scambi intracomunitari*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Francesco Tesauro, UTET, 2001, pag. 874.

MAZZOCCA G. – MONTONE G., *L'IVA negli scambi con l'estero*, Buffetti, 2002.

MEZZETTI E., *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Cedam, 1994.

MIFSUD A. – MARIANO M., *L'armonizzazione europea nelle procedure di fatturazione,* in Il fisco n. 13/2002, pag. 1921.

MORA M. – LA COMMARA U., *Obblighi di fatturazione. Le nuove regole dell'UE,* in Il fisco n. 14/2002, pag. 2096.

MORERA F., *Iva comunitaria : la cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea*, Edizioni Laurus Robuffo, 1996.

MORERA F., *Un nuovo strumento per il contrasto alla frode fiscale nell'Unione Europea: l'Ufficio centrale di collegamento - C.L.O. (Central Liaison Office)*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 2/1995, pag. 461.

NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Ipsoa, 2000.

NUZZOLO A., *Le nuove regole IVA in materia di commercio elettronico diretto*, in Il fisco n. 12/2002, pag. 1775.

PALLINI M., *Il regime del margine applicato agli scambi di autovetture usate*, in Il fisco n. 19/2001, pag. 7023.

PALMERINI C., *Le frodi comunitarie*, in Il fisco n. 36/1994, pag. 8510.

PEIROLO M., *La disciplina Iva delle importazioni*, in Rassegna di fiscalità internazionale, ed. Il fisco, nr. 4/2001.

PEIROLO M., *Enti non commerciali. Acquisti intracomunitari di beni nel commercio elettronico indiretto*, in Rass. Fiscalità internazionale, ed. Il fisco, nr. 2 – 2004.

PERINI A., *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario,* in Diritto penale e processo, nr. 11/2001, pag. 1411.

PESSINA C. – BOLLO C., *Brevi riflessioni sul regime IVA dei "beni usati"*, in Il fisco n. 13/2002, pag. 1918.

PICCHETTI C., I "*caroselli fiscali fraudolenti*", Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione, 2000, pagg. 496 e ss.

POLLARI N. – GRAZIANO G., *Diritto penale e diritto processuale penale tributario*, Ipsoa, 1995.

POLLARI N. – GRAZIANO G., *I reati tributari in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto*, Ipsoa, 1996.

POLLARI N. – GRAZIANO G., *La riforma del sistema sanzionatorio tributario*, Ipsoa, 1998.

POLLARI N. – CAPOLUPO S., *IVA e imposte indirette*, Buffetti, 1999.

POLLARI N., *Diritto tributario tra principi giuridici ed economia della finanza pubblica*, Edizioni Laurus Robuffo, 1999.

POLLARI N., *Spunti critici di riflessione in tema di territorialità IVA ed elusione internazionale*, in Il fisco n. 8/2000, pag. 2149.

POLLARI N., *Ulteriori considerazioni in tema di riforma del diritto penale tributario*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 6/2000, pag. 2413.

POLLARI N. - PERLINI L., *Problematiche elusive in tema di territorialità Iva. Il ricorso al rappresentante fiscale italiano da parte di soggetti passivi esteri, in particolare per cessioni (intracomunitarie) effettuate da residenti nella Repubblica di San Marino*, in Il fisco n. 41/2000, pag. 12278.

POLLARI N., *Considerazioni introduttive sulla riforma del diritto penale tributario*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 4/2000, pag. 1501.

N. POLLARI – F. LORIA, Diritto punitivo e processuale tributario, Laurus Robuffo, 2003, pag. 60.

REGGI F., *IVA 2001, testo annotato e commentato*, Edizioni Il Sole 24 Ore, 2001.

REGGI F., *L'IVA nei rapporti CEE. Commento e annotazioni*, Pirola Fisco, 1995.

REGGI F., *L'IVA nei rapporti CEE: triangolazioni e depositi fiscali, il regime dei beni usati*, Edizioni Il Sole 24 Ore, 1997.

RINALDI V. - TAGLIAFIERRO F., *Il Se.C.I.T. e la cooperazione fiscale internazionale*, in Il fisco n. 16/1997, pag. 4369.

RIZZARDI R., *Iva comunitaria: Circolare ministeriale n. 13 del 23/2/94 – commento*, Pirola Fisco, 1994.

RIZZARDI R., *Prontuario IVA*, Edizioni Il Sole 24 Ore, 2001.

RIZZARDI R., *Prontuario IVA*, Il Sole 24 Ore, 2003.

ROCCATAGLIATA F. – VALLVE' J. H., *Commercio elettronico. La Commissione europea propone nuove regole per l'applicazione dell'IVA sui servizi on-line*, in Il fisco n. 25/2000, pag. 8349.

ROSSI A., *I reati di fatturazione: problematiche e profili applicativi*, in "Il fisco", 2002, n. 43, pag. 6882

ROSSI P., *La strategia comunitaria per il miglioramento del sistema IVA nel quadro del mercato unico*, in Il fisco n. 24/2000, pag. 7930.

ROSSI P, *Le prospettive comunitarie nel contrasto delle frodi all'IVA e alle accise connesse agli scambi di beni nel mercato unico*, in Il fisco n. 10/2000, pag. 2759.

SANTACROCE B., *Iva comunitaria: prime osservazioni relative al sistema penale tributario applicato al Mercato unico europeo*, in Il fisco n. 35/1993, pag. 8993.

SANTAMARIA B, *La frode fiscale*, Giuffré, 2002.

SANTAMARIA T., *Frodi comunitarie e misure di contrasto alle temute frodi all'IVA*, in Il fisco n. 29/1992, pag. 7105.

SANTORO F., *L'IVA e gli scambi intracomunitari* Giuffrè, 1998.

SERINO M., *Emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a se stessi l'evasione* ,in "il fisco" n. 9 del 10 marzo 2003, pag. 1-1362.

TAGLIAFIERRO F. e TAGLIAFIERRO L., *Le frodi IVA nell'Unione europea*, in Il fisco n. 29/2000, pag. 9447.

TAGLIAFIERRO F., *Nuove istruzioni per la cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA comunitaria – La circolare central liaison office n. 2*, n. 40/1998, in Il fisco pag. 13033.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, 1998.

TESAURO F., *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, UTET, 2001.

TESAURO G., *Diritto comunitario*, Cedam, 2001.

ZAMBON P., *Il nuovo regime IVA per il commercio elettronico*, in Il fisco n. 19/2002, pag. 2919.

ZITO R., *Evasione dell'Iva nelle imposte intracomunitarie*, in Rivista della Guardia di Finanza n. 3/1996, pag. 933.