

INTRODUZIONE

La frode carousel può essere definita, in termini generali, come un meccanismo fraudolento dell'Iva posto in essere attraverso una serie di operazioni volte a realizzare attività economiche fittizie, al fine di ottenere crediti di imposta, ai quali corrispondono profitti anche molto elevati.

In altri termini, lo scopo della frode è quello di recuperare l'Iva versata, per il tramite di una o più operazioni fittizie ed il ricorso a società di comodo (le cd. *cartiere*).

Il tema della lotta alla frode carousel, è, pertanto, di estrema attualità, perché esso è volto, appunto, a contrastare un mezzo straordinario di evasione fiscale.

La sua attualità riguarda la necessità:

- a) di evitare le perdite di bilancio che i singoli stati membri subiscono a seguito della sottrazione di cifre Iva;
- b) di evitare le conseguenze derivanti dalla lesione del fondamentale principio di “*giustizia fiscale*” che la pratica delle frodi comporta incidendo sulla movimentazione dei capitali e distorcendone il flusso naturale degli stessi;
- c) di contrastare l'alterazione delle condizioni di concorrenza interne al mercato europeo che il predetto fenomeno produce, pregiudicandone sia il suo corretto funzionamento sia il suo equilibrio.

Un altro aspetto, non meno importante, riguarda poi il rapporto fisco-contribuente e la necessità di individuare criteri che mettano al riparo il contribuente

-cessionario onesto- che abbia partecipato, inconsapevolmente, ad una frode carosello o, comunque, la necessità di individuare quali ragionevoli oneri il contribuente onesto debba assolvere affinché possa dichiararsi estraneo alla frode carosello.

Quest'ultimo aspetto è stato (ed è) oggetto di un vivace dibattito sia in sede giurisprudenziale che in sede dottrinale.

L'Iva corrisponde a circa il 7 % del prodotto interno lordo dell'UE, oltre ad essere una risorsa propria dell'Unione.

L'attuale sistema d'imposta sul valore aggiunto si è dimostrato, però, fin dall'inizio vulnerabile alle frodi.

In totale, la Commissione stima che il "*divario dell'Iva*" causato dalle frodi ammonti a circa 170 miliardi di euro all'anno, di cui almeno 50 miliardi di euro imputabili alle sole frodi transfrontaliere (caso che a noi interessa in questa sede).

Si può, pertanto, ritenere che i risultati raggiunti nella lotta alle frodi fiscali (ed in particolare alle frodi carosello oggetto della presente tesi) sembrano abbastanza deludenti. Infatti le frodi carosello (e quelle fiscali più in generale) rappresentano un fenomeno in continua espansione.

La rapidità in cui si esaurisce il fenomeno della frode carosello non consente, infatti, alle Autorità nazionali di predisporre adeguatamente i controlli simultanei e lo scambio di informazioni con le amministrazioni colleghe.

Emerge, pertanto, una necessità inequivocabile di trovare una soluzione adeguata di riempire questa deficienza dell'attività di indagine che, in ragione della natura

“*intracomunitaria*” della frode, richiede un coordinamento dall’alto dell’azione diretta al contrasto delle frodi Iva.

Il presente lavoro ha affrontato un modo in cui il malaffare evade l’Iva e che affligge l’Unione Europea: la frode carosello.

La presente tesi è stata articolata in 3 capitoli.

Il primo capitolo ha riguardato “*l’analisi tecnica*” della frode carosello, ovvero come essa si realizza.

A tal fine si è esaminata, dapprima, la frode carosello nel suo schema e con i suoi “*attori*” classici: *Conduyt Company*, *Cartiera*, *Broker* per poi descrivere anche il ruolo che viene svolto dalla società *Buffer*.

Successivamente, è stata oggetto di studio anche la frode carosello nella variante che prende avvio dal falso esportatore abituale che utilizza una falsa lettera d’intento.

Il secondo capitolo ha esaminato, invece, i reati principali con i quali la frode carosello si compie, ovvero gli artt. 2 ed 8 del d.lgs 74/2000.

Uno sguardo è stato dato, però, anche a tutto il d.lsg.74/2000 che rappresenta il principale strumento per la repressione dei reati tributari.

Il terzo capitolo ha, invece, riguardato, la disamina delle posizioni, non sempre allineate, della Corte di giustizia europea e della Corte di cassazione in tema di buona fede del cessionario che richiede la detrazione Iva da un acquisto avvenuto in un ambito di frode carosello.

Ampio spazio ha avuto, poi, l'analisi della famosa sentenza *Glencore* che ha messo chiarezza in merito, dando alla nostra Corte Suprema le direttive cui attenersi in materia di buona fede del cessionario.

Sono state esaminati anche i provvedimenti che l'UE intende mettere in campo per contrastare il fenomeno della frode Iva.

In merito si è dato cenno alla nuova disciplina del regime definitivo dell'Iva volta a contrastare le frodi comunitarie e agli strumenti inerenti l'ambito penale di prevenzione e repressione di detto fenomeno.

Il lavoro è finito con le considerazioni espresse dalla tesista.

CAPITOLO I

La frode carousel e il regime di contrasto attuato dall'Italia e dall'Unione Europea

1.1 L'Iva ed il suo regime transitorio

L'Italia è uno stato membro dell'Unione Europea, quest'ultima è definita “*organizzazione internazionale regionale di integrazione economica e politica*”¹.

Lo scopo di tale organizzazione è dotare i paesi membri di politiche comuni nei settori strategici per il continente.

Tuttavia l'imposta sul valore aggiunto applicata in tutta l'Unione Europea è stabilita nel suo ammontare dai singoli paesi.

L'Iva rappresenta una risorsa “*propria*” dell'Unione Europea, in quanto gli stati membri sono obbligati a devolvere in parte il gettito del tributo all'UE, devono garantirne la corretta applicazione e l'effettiva riscossione all'interno del proprio territorio.

La disciplina europea è contenuta nella Direttiva 2006/112/CE che mira ad armonizzare le norme sull'Iva che in Italia è stata introdotta dal D.P.R. n.633/1972.

La costituzione del mercato unico europeo nel 1993 ha consentito la libera circolazione delle merci fra gli Stati europei.

Sono state abolite le barriere doganali che costituivano un punto di riferimento per le operazioni fiscali relative agli scambi.

¹ “*Unione Europea*”, in << www.treccani.it >>

Questa circostanza ha indotto la Comunità Europea a ricercare un sistema adeguato di tassazione per le merci che circolano nel mercato unico evitando la doppia imposizione e senza favorire l'evasione del tributo.

La funzione dell'Iva è quella di tassare "*il consumo dei beni*", essa grava, come indicato, sul consumatore finale.

Nei passaggi intermedi, intercorrenti, tra il distributore e il commerciante, l'imposta viene neutralizzata, ossia chi vende il bene addebita l'Iva, chi acquista elimina l'onere di tale imposta attraverso il sistema di detrazione.

La disciplina dell'Iva negli scambi intracomunitari di beni prevede l'imponibilità dell'operazione e il pagamento dell'Iva nel paese di destinazione.

Si tratta del cd. regime "*transitorio*" dell'Iva comunitaria.

Le operazioni intracomunitarie tra soggetti passivi d'imposta sono assoggettate a Iva secondo le aliquote e le condizioni dello Stato che riceve i beni, al momento della loro acquisizione nel mercato interno.

I soggetti passivi d'imposta italiani acquirenti ricevono i prodotti senza alcun addebito d'imposta. Gli stessi, dopo aver integrato la fattura intracomunitaria con l'indicazione della relativa imposta, eseguono nei registri Iva una doppia annotazione della fattura, sia nel registro delle vendite sia in quello degli acquisti, con la conseguente neutralità dell'operazione, salvo limitazioni oggettive e/o soggettive alla detrazione Iva.

Solo in un secondo momento, vale a dire all'atto della successiva cessione di mercato interno, si realizza l'applicazione del tributo in base al normale meccanismo della rivalsa².

Il sistema sopra descritto prende il nome di *Reverse Charge* che indica un particolare meccanismo di applicazione dell'Iva, per effetto del quale il destinatario di una cessione di beni o prestazioni (cessionario), se soggetto passivo nello Stato, è tenuto all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente o prestatore.

L'effetto fondamentale del *Reverse Charge* è lo spostamento del carico tributario dell'imposta dal venditore all'acquirente, con conseguente pagamento dell'Iva da parte di quest'ultimo. All'acquirente sono così state addossate l'espletamento di quelle funzioni che una volta venivano effettuate dall'Amministrazione doganale in punto di transito dei beni al confine.

Prima di effettuare operazioni intracomunitarie, tuttavia, i soggetti passivi d'Iva devono iscriversi nel VIES³.

Il servizio di controllo "*Partite Iva comunitarie*", disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, consente agli operatori commerciali intracomunitari di verificare la validità del numero di identificazione Iva dei propri clienti attraverso il collegamento telematico con i sistemi fiscali dei vari Stati membri.

² D.P.R. 633/1972 art 18.

³ "Si tratta di uno strumento elettronico per la convalida del numero di partita Iva degli operatori economici registrati nell'UE per le transazioni transfrontaliere di beni e servizi.", in <<<https://ec.europa.eu>>>

L'Iva è un'imposta complessa, impone degli obblighi quali: tenuta dei registri, scritture contabili, dichiarazioni dei soggetti passivi; è sottoposta ad una complessa regolamentazione.

Laddove il soggetto economico che ha operato gli acquisti all'estero, dopo aver ceduto i beni acquistati con fattura imponibile Iva si rende inadempiente agli obblighi di versamento, si consuma l'evasione dell'imposta, in quanto, il successivo acquirente compiendo un acquisto interno e potendo esibire il relativo titolo di compravendita, è formalmente legittimato a detrarre l'ammontare dell'Iva esposta nel documento commerciale.

La fragilità del sistema è ravvisabile nella posizione del compratore che riceve i beni o servizi nell'ambito della transazione comunitaria in esenzione d'imposta, in quanto vi è il rischio che questi sia inadempiente nello Stato di destinazione dei debiti Iva.

Tale quadro si presenta, in particolar modo, qualora il cedente, colui che importa, è un soggetto privo di risorse economiche, e quindi tendente al fallimento, in tale circostanza l'Erario dello Stato non potrà, in caso di mancato pagamento, recuperare il tributo incassato al momento della cessione dei beni sul mercato nazionale.

Il fenomeno della frode carousel è sotteso, poi, al più generale problema di evasione fiscale.

E' possibile allo stato dei fatti, affermare che un problema radicato nella realtà italiana, ed in molti paesi presenti all'interno dell'Unione Europea, è per l'appunto l'evasione fiscale.

L'evasione fiscale è un fenomeno volto a aggirare le regole imposte dall'ordinamento in materia di Iva, mediante un illecito occultamento della materia imponibile, lo scopo è di ridurre o eliminare il prelievo fiscale attuato dallo Stato. Essa si differenzia dall'elusione fiscale, la quale indica un comportamento del contribuente che, seppur rispettoso, del dato normativo imposto dal legislatore, tende ad evitare il pagamento dell'imposta con costruzioni negoziali il cui scopo è quello di sottrarsi all'obbligo fiscale.

L'evasione fiscale comporta un mancato gettito per lo stato che causa un erroneo funzionamento del mercato favorendo la corruzione, la criminalità organizzata.

Si verifica, conseguenzialmente, un inasprimento della pressione fiscale per sopperire alle esigenze dell'Erario, a scapito dei contribuenti che adempiono i loro doveri sociali.

Non si considera imposta evasa quella teorica, la Corte di cassazione⁴ ritiene che debba darsi prevalenza al dato fattuale reale, piuttosto che ai criteri formali che caratterizzano la determinazione dell'imposta ai fini tributari.

Il suddetto dato fattuale reale derivante dalle risultanze penali può essere diverso rispetto a quello dedotto dal giudice tributario, tuttavia, gli stessi Ermellini⁵ hanno sottolineato che il giudice penale non deve ignorare le specifiche regole stabilite dal legislatore fiscale per la determinazione dell'imposta evasa, la regola d'applicare non si modifica e occorre la sussistenza di una prova diretta o indiziaria che dimostri l'esistenza di tali costi non contabilizzati.

⁴Cass. pen., sez. III, sent. 26 febbraio 2008, n. 21213 e Cass. pen., sez. III, sent. 23 settembre 2014, n.38684, in <<<http://bigsuite.ipsoa.it>>>.

⁵Cass. pen.,sez III, sent. 15 settembre 2015, n. 37094,in <<<http://bigsuite.ipsoa.it>>>.

Nel contempo la Corte di cassazione⁶ conferma il principio secondo cui, è il giudice penale che deve accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può sovrapporsi o anche entrare in contraddizione con quella effettuata innanzi al giudice tributario.

E' possibile, dunque, che il *quantum* concordato dal legislatore, in relazione al quale un dato contribuente può essere punito, scenda al di sotto delle soglie di punibilità, facendo così venir meno il reato.

Resta salvo il doppio binario⁷.

L'ultimo intervento del legislatore in materia di evasione fiscale è datata ottobre 2019, il d.l. n. 125, pubblicato in Gazzetta il 26 ottobre 2019 ha inteso porre in essere provvedimenti il cui scopo principale è contrastare l'evasione in ambito tributario, attraverso un aumento delle pene per i reati fiscali.

Possiamo così identificare in modo semplicistico, l'evasione fiscale come il mancato pagamento da parte dei consociati dei tributi imposti dal legislatore.

E' opportuno, però, "*sfatare*" un luogo comune che indica l'evasione come reato.

Essa diviene reato solo se supera determinate soglie indicate dall'ordinamento, ragion per cui la conseguenza a tale fenomeno consisterà in sanzioni di tipo amministrativo, ossia il pagamento di multe.

L'evasione fiscale si differenzia dalla frode fiscale.

⁶ Cass. pen., sez III, sent. 18 maggio 2011, n.36396; Cass. pen., sez III, sent. 15 luglio, 2014 n.37335; Cass. pen., sez III, sent. 4 giugno 2014 n. 38684, in <<<http://bigsuite.ipsoa.it>>>.

⁷ G. ANTICO, "*Accertamento con adesione: il reato può venire meno nonostante il doppio binario*", in *il fisco*, n.28/2014, pag. 2782.

La frode fiscale si presenta qualora il contribuente non si limita al mancato pagamento delle imposte ma realizza un comportamento attivo, consistente in raggiri e artifici volti a occultare i propri redditi e di conseguenza pagare meno tasse.

La frode risulta essere sempre un reato, siamo dunque all'interno dell'ambito penale per quanto attiene alla sua punibilità.

Le frodi fiscali, sono il comportamento più grave dell'evasione fiscale, esse si realizzano attraverso una serie di sofisticati meccanismi nascosti da situazioni di apparente regolarità, al di sotto delle quali si cela l'evasione, sono parte della categoria di reati tributari ed il loro accertamento è particolarmente difficoltoso per l'Amministrazione finanziaria.

Gli acquisti intracomunitari sono l'oggetto di maggior interesse per coloro che sono intenzionati a realizzare una frode d'Iva, è attraverso essi che si presenta la così detta "*frode carosello*".