



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in

Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Frodi IVA: inquadramento delle
fattispecie ed azioni di contrasto nel
contesto nazionale ed europeo**

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando

Marco Perissinotto

Matricola 862532

Anno Accademico

2021/2022

Ringraziamenti

Agli amici e ai colleghi di Università per aver reso questi anni indimenticabili.

A Maria Grazia, mia zia, per avermi inserito in un contesto lavorativo che mi ha formato ed inoltre ha permesso di avvicinarmi, sotto un profilo pratico, agli argomenti trattati in questa tesi.

A mia sorella, Sara, per gli infiniti pomeriggi di studio trascorsi assieme.

Il ringraziamento più grande, infine, è per i miei genitori, Sabrina e Massimo, che mi hanno sempre supportato lungo tutto il mio percorso universitario, sia economicamente che soprattutto dal punto di vista umano. Siete la mia più grande fonte di ispirazione.

INDICE

Introduzione	p. 1
Capitolo 1 – L'imposta sul valore aggiunto	p. 4
1.1 – Cenni storici dell'imposta sulla cifra d'affari: dall'IGE all'IVA	p. 4
1.2 – Struttura del tributo	p. 8
1.2.1 <i>Il campo di applicazione dell'IVA</i>	<i>p. 11</i>
1.2.2 <i>Il presupposto oggettivo</i>	<i>p. 12</i>
1.2.3 <i>Il presupposto soggettivo</i>	<i>p. 13</i>
1.2.4 <i>Adempimenti formali e sostanziali</i>	<i>p. 18</i>
1.3 – Il principio di territorialità dell'operazione	p. 19
1.4 – Il regime transitorio in attesa di un federalismo europeo	p. 23
1.4.1 <i>Cessioni ed acquisti intracomunitari</i>	<i>p. 25</i>
1.4.2 <i>Obblighi dichiarativi e formali relativi alle operazioni intracomunitarie</i>	<i>p. 26</i>
1.4.3 <i>Verso il regime IVA definitivo</i>	<i>p. 28</i>
1.5 – IVA quale tributo proprio del bilancio comunitario	p. 31
Capitolo 2 – Le frodi carosello	p. 35
2.1 – Le distorsioni del regime transitorio: il meccanismo delle frodi carosello	p. 35
2.1.1 <i>Le modalità operative del broker</i>	<i>p. 38</i>
2.1.2 <i>Le caratteristiche del missing trader</i>	<i>p. 40</i>
2.2 – Le frodi tramite falsa dichiarazione d'intento	p. 43
2.3 – Le frodi tramite deposito IVA	p. 48
2.4 – Inquadramento nell'ambito delle fattispecie del D.Lgs. n. 74/2000	p. 52
2.5 – La competenza europea nella repressione delle frodi IVA	p. 64
2.6 – IVA come interesse finanziario dell'Unione europea	p. 72
Capitolo 3 – La strategia nazionale di contrasto alle frodi IVA	p. 79
3.1 – Gli strumenti di prevenzione	p. 79
3.1.1 <i>Reverse charge</i>	<i>p. 81</i>
3.1.2 <i>Split payment</i>	<i>p. 85</i>

<i>3.1.3 Fatturazione elettronica</i>	<i>p. 88</i>
3.2 – La repressione mediante sanzioni amministrative: diniego della detrazione e solidarietà passiva del cessionario	p. 93
3.3 – La repressione mediante sanzioni penali	p. 97
<i>3.3.1 Rapporto con le sanzioni amministrative: il ne bis in idem</i>	<i>p. 97</i>
<i>3.3.2 Le sanzioni penali a seguito delle novità introdotte dal D.L. n. 124/2019 e dal D.Lgs. n. 75/2020</i>	<i>p. 101</i>
Capitolo 4 – La strategia dell’Unione europea di contrasto alle frodi IVA:	
Direttiva PIF ed istituzione della Procura europea	p. 108
4.1 – La base giuridica primaria: dall’art. 280 TCE all’art. 325 TFUE	p. 108
4.2 – La base giuridica derivata: dalla Convenzione TIF alla Direttiva PIF	p. 112
4.3 – Gli attori della prevenzione: EPPO, OLAF ed Eurojust	p. 119
<i>4.3.1 L’istituzione della Procura europea</i>	<i>p. 121</i>
<i>4.3.2 La preminenza operativa della Procura europea su Eurojust</i>	<i>p. 127</i>
<i>4.3.3 Il ruolo di OLAF al fianco della Procura europea</i>	<i>p. 130</i>
4.4 – Recepimento della Direttiva PIF in Italia: aspetti rilevanti per le frodi IVA e possibili conseguenze problematiche	p. 137
Conclusioni	p. 143
Bibliografia	p. 147

INTRODUZIONE

L'imposta sul valore aggiunto (IVA), dopo essere stata introdotta nel 1967 tramite normativa comunitaria, ha assunto un ruolo fondamentale tanto in ambito europeo quanto nel contesto nazionale. Dal primo punto di vista, infatti, essa ha rappresentato uno degli strumenti chiave per poter realizzare il Mercato Unico Europeo, ovvero uno spazio comune all'interno del quale i beni, i servizi ed i capitali potessero circolare liberamente: l'IVA, dopo essere stata adottata da tutti gli ordinamenti europei, ha permesso di superare i fenomeni distorsivi della concorrenza tra i diversi Paesi europei. Con riferimento alla sfera nazionale, invece, l'imposta sul valore aggiunto non presentava i tratti di non neutralità che caratterizzavano l'imposta generale sull'entrata (IGE), la precedente imposta sul consumo, ed ha consentito di creare un sistema di imposizione indiretta che non incidesse sulle scelte organizzative degli operatori economici.

All'interno del contesto nazionale, l'imposta sul valore aggiunto viene applicata sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi intercorse tra operatori economici residenti o stabiliti nel territorio italiano; essa risulta essere neutrale perché l'imposta applicata in rivalsa dal cedente o dal prestatore ai propri clienti, può essere in seguito portata in detrazione da parte del cessionario o del committente: si tratta di un particolare meccanismo che consente che i soggetti passivi IVA non vengano "incisi" dal tributo, il quale rimane invece a carico dei consumatori finali. Il seguente meccanismo, tuttavia, non può interessare anche le operazioni che varcano i confini nazionali: si verrebbero infatti a creare delle distorsioni, in quanto l'IVA viene applicata dai diversi Paesi europei con aliquote non uniformi tra di loro. Tale categoria di scambi viene quindi regolata dal c.d. regime transitorio, in base al quale le cessioni intracomunitarie non sono imponibili, mentre gli acquisti intracomunitari vengono assoggettati al particolare meccanismo dell'inversione contabile. Tale sistema, introdotto nel 1993 come soluzione temporanea ma tutt'ora in vigore a distanza di 30 anni, oltre a rivelarsi carente di unitarietà e fonte di adempimenti aggiuntivi per le aziende, per come è strutturato nasconde al suo interno un concreto rischio di frode in materia di imposta sul valore aggiunto. Gli operatori economici malintenzionati, infatti, grazie alla fittizia interposizione di soggetti fantasma (le c.d. società cartiere, o *missing trader*) all'interno delle catene commerciali

che prevedono lungo il loro corso degli scambi intracomunitari, sono in grado di far risultare in capo a detti soggetti fittizi il debito d'imposta e parallelamente di configurare un credito IVA in capo agli effettivi acquirenti dell'operazione: in questo modo essi non versano allo Stato quanto dovuto a livello di gettito IVA e riescono ad ottenere un indebito vantaggio che altera le condizioni di libera concorrenza all'interno del mercato. Tale fenomeno, noto come "frode carousel", ha destato la preoccupazione delle istituzioni nazionali e comunitarie, innanzitutto in quanto esso comporta perdite al gettito erariale degli Stati, ma anche per le conseguenze che comporta nella società civile: i soggetti che mettono in atto il marchingegno fraudolento, tramite le loro condotte, oltre a rifiutarsi di operare nel rispetto dei principi di giustizia ed equità fiscale, sottraggono allo Stato risorse che, ad esempio, sarebbero destinate al *welfare* sociale o che consentirebbero di alleggerire il carico fiscale complessivo gravante sugli operatori economici e su tutti i cittadini.

In ragione di tali conseguenze disastrose, sia il Legislatore nazionale che quello europeo si sono adoperati per predisporre degli strumenti di prevenzione e contrasto al problema. Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, in particolare, sono state introdotte alcune deroghe alla disciplina IVA comunitaria, con lo scopo di prevenire il dilagare delle frodi IVA in Italia; con uno scopo repressivo, invece, sono state predisposte una serie di sanzioni, aventi sia carattere amministrativo che penale, finalizzate a colpire gli autori delle condotte illecite. I sistemi fraudolenti volti all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto rappresentano senza dubbio un problema che interessa gli Stati membri dell'UE, in quanto il gettito derivante dal tributo rappresenta, anche in Italia, la principale entrata derivante dalla tassazione indiretta. Tuttavia, come si avrà modo di osservare, anche le istituzioni europee vengono gravemente danneggiate ed è proprio l'azione di quest'ultime che, recentemente, ha introdotto delle rilevanti novità che hanno permesso di compiere un vero e proprio salto di qualità nella lotta alle frodi IVA.

Per affrontare le seguenti tematiche, l'elaborato è stato suddiviso in quattro sezioni: nel primo capitolo, dopo alcuni brevi cenni storici sull'istituzione del tributo, viene analizzata la disciplina dell'IVA, prendendone in considerazione il meccanismo di funzionamento, i presupposti ed i relativi adempimenti, sia nella dimensione nazionale

che in quella comunitaria; inoltre, viene evidenziato fin da subito il ruolo dell'IVA all'interno del bilancio comunitario.

Il secondo capitolo verte specificatamente sul marchingegno di frode IVA, approfondendo lo schema del c.d. "carosello" ed alcune sue varianti, ovvero le frodi tramite falsa dichiarazione d'intento e quelle tramite deposito IVA. Successivamente, dopo aver effettuato una panoramica su come l'ordinamento penale italiano abbia inquadrato (non senza difficoltà) le condotte messe in atto dai diversi soggetti coinvolti nel meccanismo fraudolento, viene introdotto il concetto di interessi finanziari dell'Unione europea, all'interno dei quali è stata ricondotta anche l'IVA.

Nel terzo e quarto capitolo, invece, vengono analizzate, rispettivamente, le strategie di prevenzione e contrasto alle frodi in IVA messe in atto dal punto di vista nazionale e da quello dell'Unione europea: per quanto riguarda quest'ultimo ambito, in particolare, viene ripercorsa l'evoluzione delle norme contenute nei trattati europei che ha permesso di giungere al Trattato di Lisbona del 2007, grazie al quale è stata introdotta una base giuridica per tutelare gli interessi finanziari dell'UE tramite il diritto penale. Circa 10 anni più tardi, e solo in seguito ad un acceso dibattito politico tra istituzioni comunitarie e Stati membri, si è giunti alla Direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'UE mediante il diritto penale, e al Regolamento (UE) 2017/1727 che istituisce la Procura europea, le cui disposizioni hanno avuto rilevanti conseguenze per la materia oggetto di studio di questo elaborato.

Capitolo 1

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.1 Cenni storici dell'imposta sulla cifra d'affari: dall'IGE all'IVA

L'imposta sul valore aggiunto (d'ora in poi IVA) è la principale imposta indiretta del sistema tributario italiano: essa riveste un ruolo centrale sia in ragione della sua natura comunitaria, sia in quanto ogni anno rappresenta per lo Stato italiano la maggior fonte di gettito derivante dall'imposizione indiretta¹; è stata introdotta nel 1972 con il d.p.r. n. 633 andando a sostituire l'imposta generale sull'entrata (IGE). Si tratta di un'imposta indiretta generale sugli scambi, plurifase, proporzionale con aliquote differenziate, neutra e trasparente.

Trattandosi, come affermato, di un'imposta di matrice europea, l'IVA trova le sue fonti in due Direttive europee di tipologia *self executing*², la Direttiva n. 67/227/CEE e la n. 67/228/CEE, adottate in attuazione degli obiettivi prefissati nel Trattato che istituisce la Comunità economica europea del 25 marzo 1957 e nel successivo Trattato di fusione dell'8 aprile 1965; la prima si poneva come obiettivo quello di sostituire i sistemi nazionali d'imposta sulla cifra d'affari con un sistema comune IVA basato sul principio della neutralità, mentre nella seconda si andavano a stabilire le modalità per l'implementazione dell'IVA, con riferimento alla struttura dell'imposta e alle prassi necessarie per realizzare tale sistema.

Queste due direttive hanno rappresentato un passaggio cruciale per il raggiungimento degli scopi politici, economici e sociali previsti nel Trattato di Roma del 1957, ossia il trattato che istituisce la Comunità economica europea³. Gli Stati che hanno aderito al

¹ Secondo quanto comunicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nel Bollettino delle entrate tributarie relativo all'anno 2021, in detto anno il gettito IVA nazionale ammontava a 147.981 milioni di euro, rappresentando circa il 65% delle entrate riscosse a titolo di imposte indirette.

² Le Direttive *self executing* sono direttive sufficientemente dettagliate e precise nei loro contenuti. I paesi membri dell'UE sono obbligati all'attuazione delle Direttive *self executing* e queste prevalgono in caso di contrasto con gli ordinamenti interni, in quanto si tratta di normativa comunitaria.

³ Il 25 Marzo 1957 a Roma furono firmati due trattati: Il Trattato che istituisce la Comunità economica Europea (TCEE) e il Trattato che istituisce la Comunità europea dell'energia atomica (TCEEA); insieme costituiscono i Trattati di Roma. In seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il TCEE è stato rinominato come "Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea" (TFUE).

Trattato avevano come obiettivo quello di creare un mercato comune europeo, che permettesse la libera circolazione di persone, beni e capitali, e di progressivamente ridurre le differenze tra le politiche economiche e fiscali dei Paesi membri, nell'ottica di uno sviluppo economico coeso all'interno della Comunità. In particolare la Commissione incaricata aveva compreso fin da subito la necessità di uniformare le disposizioni legislative dei singoli Stati membri in materia di imposte indirette, con particolare riferimento alle imposte sulla cifra d'affari e alle imposte sul consumo, sottolineando i benefici che un'armonizzazione da questo punto di vista avrebbe comportato per gli scambi economici all'interno della Comunità. Le imposte indirette infatti incidono direttamente sulla formazione dei prezzi e di conseguenza influiscono sulle regole di concorrenza tra gli operatori economici: senza un sistema di imposizione indiretta comune gli Stati sono liberi di poter attuare politiche fiscali protezionistiche per incentivare le esportazioni dei prodotti nazionali e al tempo stesso danneggiare le importazioni di quelli provenienti dagli altri Paesi membri⁴; è quindi facile intuire come stabilire una normativa comune sotto il profilo dell'imposizione indiretta sia uno dei primi passi da compiere per la realizzazione di un mercato unico europeo, che cresca in modo uniforme in tutti gli Stati membri della Comunità e che permetta di raggiungere gli obiettivi occupazionali e di protezione sociale citati all'art.2 del Trattato di Roma.

All'epoca la maggioranza dei Paesi membri della Comunità europea prevedeva un'imposta sui consumi che veniva applicata in tutte le fasi del ciclo produttivo e distributivo, andando in questo modo a generare un effetto cumulativo che ricadeva interamente sul prezzo finale al consumo; questa tipologia di imposte fu introdotta in Europa in seguito alla prima guerra mondiale inizialmente in veste straordinaria, ovvero con la finalità di risanare le finanze pubbliche danneggiate dal conflitto bellico, per poi ritrovarsi ad occupare un ruolo stabile negli ordinamenti fiscali dei Paesi europei⁵.

Per quanto concerne l'Italia, prima dell'introduzione dell'IVA tramite il DPR n. 633 del 1972, era in vigore l'IGE, l'imposta generale sull'entrata. Si trattava di un'imposta plurifase sul valore pieno: essa trovava applicazione ad ogni fase del ciclo economico che attraversava il prodotto prima di raggiungere il consumo finale, creando in questo modo

⁴ TINELLI, G.; SCALESSE, R.R.; MENCARELLI, S.; Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto, ed. 2018, pag. 2.

⁵ CESAREO, O; L'imposta generale sull'entrata, ed. 1953, pag. 10.

un effetto “a cascata” (ossia l'imposta veniva calcolata anche sull'imposta pagata in precedenza); tramite tale sistema il prezzo finale del prodotto per il consumatore era influenzato dal numero di scambi a cui questo era stato sottoposto. Risulta quindi chiaro l'effetto distorsivo dall'IGE, ossia quello di generare una spinta all'integrazione verticale delle imprese in modo da minimizzare il carico fiscale sul prezzo finale: ci si trovava in presenza di una situazione non neutrale dove le scelte tecnologiche ed organizzative delle filiere imprenditoriali erano condizionate da un fattore fiscale. Inoltre l'IGE non era trasparente, in quanto non permetteva agli acquirenti di conoscere il quantitativo di imposta incorporato nel prezzo.

Dall'altra parte l'IGE permetteva di ottenere un elevato livello di gettito (in quanto grazie all'applicazione in tutte le fasi della commercializzazione la base imponibile era molto ampia) anche con aliquote piuttosto contenute⁶: in conseguenza di ciò l'incentivo all'evasione da parte dei contribuenti era limitato.⁷

L'IGE, così come le altre imposte sull'entrata diffuse prima dell'introduzione dell'IVA in Europa, oltre a comportare distorsioni sotto l'aspetto delle scelte organizzative delle imprese, presentava dei connotati non neutrali anche per quanto riguardava gli scambi internazionali. Infatti per evitare che un Paese applichi tributi superiori sui prodotti importati rispetto a quelli applicati sui prodotti nazionali, o che conceda dei rimborsi maggiori rispetto all'ammontare effettivamente pagato a titolo di tributo da un soggetto esportatore, è necessario conoscere con precisione il carico fiscale che grava sul prodotto in questione; a causa della scarsa trasparenza dell'IGE ciò non era possibile e quindi si ricorreva ad un sistema di determinazione forfetaria, del quale era facile abusare per favorire le esportazioni ed aggravare le importazioni.⁸

La scelta del Legislatore europeo per un sistema di imposizione indiretta comune non poteva ricadere su di un'imposta che presentava distorsioni come quelle appena analizzate, ed è per tale ragione che si è deciso di prendere come modello di riferimento l'imposta sui consumi allora in uso in Francia; nell'ordinamento francese infatti, a

⁶ Nel 1940, anno di entrata in vigore dell'IGE, l'aliquota normale ammontava al 2%. Nel 1971 l'aliquota normale ammontava al 4%, massimo valore raggiunto durante il periodo di applicazione dell'imposta.

⁷ CORAZZINI, L; IVA - Scienza delle Finanze, 2017, pag. 7.

⁸ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 221.

differenza di molti altri Paesi europei, era in vigore dal 1948 la TVA (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*), un'imposta sulla cifra d'affari applicata in tutte le fasi di commercializzazione del prodotto come l'IGE, ma che concedeva agli operatori economici di detrarre il carico fiscale assolto nelle fasi precedenti e quindi di neutralizzare l'effetto "a cascata" che andava ad condizionare il prezzo al consumo del bene.⁹ In questo modo il soggetto su cui grava l'imposta (ossia il contribuente di fatto) è il consumatore finale, che a differenza degli operatori economici attraverso cui è passato il prodotto in precedenza non può detrarre l'IVA sull'acquisto compiuto; tuttavia l'ammontare a titolo di imposta sul valore aggiunto che questo si trova a pagare non è più direttamente connesso al numero di passaggi o fasi della produzione a cui l'oggetto dell'acquisto ha attraversato anteriormente, non svantaggiando più le strutture organizzative poco integrate verticalmente.¹⁰

In sede comunitaria è stata preferita l'IVA alle altre imposte sulla cifra d'affari allora vigenti anche in ragione della sua trasparenza, grazie alla quale è stato possibile garantire la neutralità anche sotto l'aspetto degli scambi internazionali; essa permette di individuare con chiarezza l'ammontare dell'imposta sulle importazioni e dei rimborsi concessi sulle esportazioni, non rendendo più necessaria la determinazione del carico fiscale tramite il sistema forfetario, il quale, come affermato in precedenza, poteva essere usato dagli Stati membri per attuare delle politiche fiscali protezionistiche.¹¹

Per quanto riguarda la normativa italiana, le direttive n. 67/227/CEE e la n. 67/228/CEE hanno posto le basi giuridiche per la legge delega che ha portato alla riforma tributaria n. 871 del 1971. Le direttive europee sono atti vincolanti in quanto impongono il raggiungimento di un certo obiettivo, ma concedono agli Stati destinatari libertà nell'adottare le iniziative che ritengono più adatte per raggiungere tale risultato: per essere recepite negli ordinamenti dei vari Paesi necessitano quindi di un atto normativo interno. L'ordinamento italiano ha recepito le direttive del 1967 in materia di imposta sul valore aggiunto con il d.p.r. del 26 ottobre 1972 n.633, il quale ha fissato il 1° Gennaio 1973 come data di entrata in vigore dell'IVA e che tutt'oggi costituisce il testo

⁹ TINELLI, G.; SCALESSE, R.R.; MENCARELLI, S.; Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto. Seconda edizione. 2018. Pag.4.

¹⁰ TINELLI, G.; SCALESSE, R.R.; MENCARELLI, S.; *op. ult. cit, ibidem*.

¹¹ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 221.

normativo cardine per l'imposta (pur andando incontro a diverse modifiche nel corso degli anni). Infatti dalle direttive del 1967 fino ad oggi il legislatore europeo ha provveduto più volte a modificare la disciplina IVA al fine di renderla più omogenea per gli ordinamenti dei vari Paesi membri dell'Unione; tra gli interventi più rilevanti ricordiamo la direttiva 77/388/CEE (anche nota come VI direttiva), attraverso la quale furono dettate precise disposizioni in termini dei presupposti oggettivi e soggettivi dell'imposta, e la direttiva 2006/112/CEE (direttiva IVA), all'interno della quale è stata riorganizzata in modo più coeso la disciplina introdotta dalle precedenti direttive (difatti è anche nota come "Direttiva rifusione"); quest'ultima è tutt'ora il testo giuridico di riferimento a livello comunitario in materia di IVA.

All'articolo 1, paragrafo 2 della testé citata Direttiva IVA, viene affermato che *"Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione"*; da ciò si individuano alcuni tratti distintivi dell'IVA:

- Si tratta di un'imposta sui consumi di carattere generale, ossia che viene applicata a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ad eccezione di quelle esplicitamente escluse dalla legge;
- E' proporzionale al corrispettivo oggetto della cessione o prestazione;
- E' un imposta plurifase, ovvero viene riscossa ad ogni fase del processo produttivo e distributivo, inclusa la vendita al dettaglio e a prescindere dal numero di transazioni effettuate lungo la filiera;

1.2 Struttura del tributo

Prima di porre l'attenzione sui presupposti per l'applicazione della disciplina dell'IVA, è necessario mettere chiaramente a fuoco lo schema di funzionamento dell'imposta soffermandosi sui concetti di "rivalsa" e "detrazione".

Con questo scopo, si prenda come riferimento la seguente operazione di compravendita; un consumatore finale acquista, per esigenze personali, dei prodotti finiti da un commerciante al dettaglio, che a sua volta aveva acquistato le materie prime per realizzare quei prodotti dal suo fornitore di fiducia. Il fornitore ha venduto le materie

prime al dettagliante per un corrispettivo di euro 300, mentre questo ha venduto i prodotti finiti al consumatore finale per un corrispettivo di euro 1000, sul quale viene aggiunta l'IVA per un importo pari al 22% del corrispettivo medesimo. Il prezzo totale corrisposto dal consumatore al dettagliante ammonta quindi a 1.220 euro, dei quali 1000 corrisposti a titolo di imponibile e 220 a titolo di IVA; anche il dettagliante a sua volta aveva effettuato un acquisto soggetto ad IVA, infatti l'ammontare della somma corrisposta al fornitore è in realtà di euro 366 (300 di imponibile e 66 di IVA).¹²

Come accennato nel paragrafo precedente, l'IVA è stata scelta dalla Comunità europea in ragione della sua neutralità: infatti gli operatori della filiera produttiva e distributiva non rimangono incisi dal tributo, il quale non è in grado di generare né profitti assoggettabili a tassazione né costi da portare in deduzione, ma costituisce invece una "partita di giro". Questo risultato è ottenuto grazie all'esercizio della "rivalsa" e del diritto alla "detrazione":

- Con rivalsa si intende l'obbligo di tutti i soggetti assoggettati alla disciplina IVA di addebitare l'imposta ai propri clienti in occasione di ogni cessione o prestazione di servizio; il cessionario o committente è infatti tenuto a corrispondere al proprio cedente o prestatore una parte del corrispettivo a titolo d'imposta sul valore aggiunto.
- Con detrazione invece ci si riferisce al diritto dei contribuenti soggetti alla disciplina IVA di detrarre l'imposta corrisposta ai propri fornitori per gli acquisti inerenti all'attività d'impresa, dall'imposta addebitata ai propri clienti in osservazione dell'obbligo di rivalsa.¹³

Ricollegandoci all'esempio sopra citato, il dettagliante può detrarre l'IVA addebitatagli sulla fornitura di materie prime e al tempo stesso è tenuto a versare allo Stato l'ammontare che egli stato stesso ha riscosso a titolo d'imposta. Dalla differenza tra l'IVA applicata in rivalsa e l'IVA per cui si ha diritto alla detrazione emerge un debito d'imposta pari a 154 euro. A livello di flussi monetari, il dettagliante ha registrato un'uscita di 366 euro ed un'entrata di 1220 euro: la differenza è di 854 euro; è tenuto a versare all'Erario 154 euro, e dopodiché rimarrà con un guadagno netto di 700 euro. Si

¹² BEGHIN, M; Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche, ed. 2020, pag. 725.

¹³ SALVINI, L; L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 258.

può subito notare come questa cifra corrisponde al profitto che avrebbe realizzato il dettagliante in caso di mancata applicazione dell'IVA (1000 meno 300 da 700). In questo esempio si può quindi affermare che l'IVA risulta essere neutrale: l'assoggettamento delle operazioni al regime impositivo non genera per il commerciante proventi o costi di alcun tipo. Inoltre osserviamo come la somma che egli versa allo Stato (154 euro) corrisponda precisamente all'imposta calcolata sul valore aggiunto: le materie prime sono entrate in suo possesso per un valore di 300 euro, e ne sono uscite sotto forma di prodotti finiti per un valore di 1000 euro: il valore aggiunto ammonta quindi a 700 euro, dai quali una volta applicata l'aliquota del 22% risulta un'imposta sul valore aggiunti di 154 euro.

Tramite questa semplice dimostrazione è stato possibile osservare come l'applicazione del meccanismo di rivalsa – detrazione garantisca la neutralità dell'IVA a livello generale¹⁴. I consumatori finali invece come sappiamo sono i soggetti che rimangono definitivamente incisi dal tributo: l'IVA infatti mira a colpire il consumo, inquadrato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia come l'acquisto di beni e servizi effettuato da soggetti che non detengono il diritto di detrarre l'imposta. I consumatori subiscono l'onere fiscale in sede di applicazione del prezzo convenuto: essi effettuano solamente operazioni di acquisto, per le quali devono corrispondere, oltre al corrispettivo puro, l'importo addebitato in rivalsa a titolo di imposta al fornitore del bene o della prestazione che acquistano, ma senza poterlo portare in detrazione.¹⁵ In altri termini *“una volta giunto al consumatore finale (...) il bene resta gravato dall'IVA per un importo proporzionale al prezzo che detto consumatore ha pagato al proprio fornitore”*: quindi sul consumatore finale grava *“l'onere di pagare l'importo dell'IVA proporzionale al prezzo del bene acquistato”*¹⁶.

¹⁴ Nella realtà dei fatti tale neutralità è solamente tendenziale; infatti in talune situazioni anche i soggetti diversi dai consumatori finali che operano nella disciplina IVA rimangono incisi dal tributo: questo avviene quando non viene concessa la piena detraibilità dell'imposta pagata su alcune tipologie di acquisti, come ad esempio quelli relativi a beni e servizi per i quali si configura un uso promiscuo (ossia solo parzialmente inerente all'attività d'impresa).

¹⁵ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 222.

¹⁶ Corte di giustizia, 4 febbraio 1988, Commissione del Regno del Belgio, causa 391/85.

1.2.1 Il campo di applicazione dell'IVA

L'articolo 1 del d.p.r. n.633/1972 inquadra le operazioni soggette all'applicazione dell'IVA: *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*.

Da ciò si evince che le operazioni sulle quali viene applicata l'IVA devono rispettare un triplice presupposto, il quale riguarda in primo luogo gli aspetti soggettivi della fattispecie, in seguito quelli oggettivi ed infine quelli territoriali¹⁷; quest'ultimi verranno meglio approfonditi nel paragrafo successivo in quanto rivestono particolare rilevanza per le tematiche affrontate in questo elaborato, intanto basti tenere a mente, a livello di disposizione generale, l'applicazione dell'IVA sulle operazioni realizzate all'interno del territorio dello stato e l'assoggettamento all'imposta delle importazioni da chiunque effettuate.

Il triplice presupposto permette di individuare il “campo di applicazione” dell'imposta; all'interno di questo sono incluse sicuramente le operazioni “imponibili”, ossia quelle che vengono regolarmente assoggettate meccanismo della rivalsa e della detrazione precedentemente descritto. Accanto ad esse troviamo le operazioni “non imponibili” e quelle “esenti”, che pur prevedendo gli stessi adempimenti formali previsti per le operazioni imponibili¹⁸, non comportano il sorgere del debito d'imposta; esse si differenziano in quanto le operazioni “esenti” non garantiscono il diritto di detrazione, mentre quelle “non imponibili” non pongono alcuna limitazione su tale diritto.¹⁹

In ogni caso, ogni operazione imponibile, non imponibile ed esente rientra nel campo di applicazione dell'IVA e quindi rispetta il triplice presupposto (oggettivo, soggettivo e territoriale) che di seguito andremo ad analizzare nel dettaglio; al di fuori del campo di applicazione si collocano invece le operazioni “fuori campo IVA” o “escluse”, che non assumono alcuna rilevanza in merito all'applicazione dell'imposta: queste infatti oltre a

¹⁷ BEGHIN, M; Diritto Tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche, ed. 2020, pag. 726.

¹⁸ I soggetti passivi IVA sono tenuti ad una serie di adempimenti volti ad assicurare la corretta applicazione della disciplina; per citare alcune formalità comuni alle tre tipologie di operazioni (imponibili, non imponibili, esenti) troviamo l'obbligo di fatturazione e registrazione, l'inclusione nel calcolo del volume d'affari, etc.

¹⁹ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 226.

non essere interessate dal sistema della rivalsa e della detrazione, non comportano nemmeno alcun tipo di obbligo formale con riferimento alla disciplina dell'IVA.

1.2.2. Il presupposto oggettivo

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi costituiscono i requisiti oggettivi per l'applicazione dell'IVA. Vengono descritte rispettivamente agli artt. 2 e 3 del d.p.r. n. 633/1972, i quali sono strutturati secondo il seguente schema: al primo comma di entrambi gli articoli viene fornita una definizione generale, al secondo vengono inquadrare le tipologie di operazioni che rientrano nella definizione di cessione di beni o prestazione di servizi, mentre al terzo (per le cessioni) ed al quarto (per le prestazioni di servizi) vengono individuate le operazioni che non vengono considerate dalla legge come cessioni o prestazioni, le quali quindi si collocano al di fuori del campo di applicazione dell'IVA in quanto carenti dal punto di vista del presupposto oggettivo.²⁰

La distinzione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi è di cruciale importanza in tema di disciplina l'IVA: considerato che i regimi in vigore per le due categorie di operazioni presentano importanti differenze sotto diversi aspetti (ad esempio in tema di territorialità e di esigibilità dell'imposta), il Legislatore ha utilizzato particolare chiarezza nel collocare le varie fattispecie all'interno delle due "famiglie" di operazioni.

Nel dare la definizione generale di **cessione di beni**, l'art.2 esordisce descrivendole come *"atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"*: da questa prima affermazione si rileva che gli elementi costitutivi per poter parlare di cessione di beni sono da un lato il trasferimento della proprietà o la costituzione o trasferimento di altro diritto reale, dall'altro l'onerosità. Questa definizione è costruita attraverso istituti tipici della disciplina civilistica italiana (ossia il trasferimento di proprietà e gli atti che costituiscono o trasferiscono diritti reali di godimento), mentre la disposizione europea sullo stesso tema contenuta nella Direttiva pone come riferimento i trasferimenti del diritto di agire come proprietari del bene (i quali possono anche non prevedere

²⁰ SALVINI, L; L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 265.

l'acquisizione della proprietà in senso stretto)²¹. Occorre notare che laddove il legislatore italiano parla di *"atti a titolo oneroso"* nel definire le cessioni di beni, nel corrispondente comma di apertura dell'articolo relativo alle prestazioni di servizi fa riferimento a *"prestazioni verso corrispettivo"*: si tratta di due concetti ben distinti dal punto di vista civilistico, in quanto l'onerosità riguarda i contratti *"dove le attribuzioni patrimoniali delle due parti non sono legate da un rapporto di scambio"*²², mentre il termine *"corrispettivo"* allude ad una controprestazione. Si pone quindi la questione se per il verificarsi del presupposto oggettivo dell'IVA debba essere previsto un corrispettivo oppure basti l'onerosità dell'operazione; la questione è stata affrontata dalla Corte di Giustizia²³, che ha confermato la prima opzione in quanto l'imposta sul valore aggiunto colpisce gli acquisti di beni e servizi (ovvero il consumo), ed attribuendo all'espressione *"a titolo oneroso"* il significato di *"verso corrispettivo"* (come dopotutto avviene anche nella VI Direttiva IVA).²⁴

Nella definizione generale di cessione di beni rientrano sicuramente i negozi giuridici privatistici con i quali si realizzano i trasferimenti di beni (per citare l'operazione più nota, la compravendita²⁵), oltre a tutti gli atti che producono la traslazione e/o la costituzione di un diritto reale di godimento (ad esempio la cessione tramite atto di pubblica autorità) che si possono ricondurre alla generica definizione di *"trasferimento"*.²⁶

L'art. 2 prosegue individuando una serie di operazioni che non rispettano in pieno i requisiti fin qui descritti, ma che tuttavia il legislatore ha deciso di collocare nel novero delle cessioni di beni; in altre parole si tratta di fattispecie che, ad esempio, possono non

²¹ Notiamo quindi uno scostamento tra la disciplina comunitaria e quella europea; non si tratta di un episodio raro in quanto il legislatore comunitario utilizza concetti di carattere generale al fine di legiferare in modo uniforme, prescindendo dalle particolarità degli ordinamenti dei vari Stati membri. Ove tali scostamenti raggiungano rilevanza sostanziale questi vanno risolti tramite i principi generali, ossia riconoscendo la prevalenza del diritto comunitario su quello interno.

²² SALVINI, L, L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 266.

²³ Sentenza relativa alla causa C-16/93 del 3 Marzo 1994. La Corte di Giustizia ha stabilito che un'operazione è da assoggettare ad IVA *"soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato dall'utente"*.

²⁴ SALVINI, L; *op. ult. cit, ibidem*.

²⁵ Codice Civile, Art. 1470. (Nozione). *"La vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo"*.

²⁶ TODINI, C; Imposta sul valore aggiunto, 2016, pag, 2.

comportare il trasferimento della proprietà oppure non essere caratterizzate dal pagamento di un prezzo, ma che tuttavia vengono considerate rilevanti ai fini IVA dalla legge. Tra le operazioni previste da questo elenco tassativo troviamo le vendite con riserve di proprietà (dove il trasferimento avviene al versamento dell'ultima rata), le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, i passaggi di beni tra committente e commissionario (e viceversa), le cessioni gratuite di beni (salvo quelli di costo inferiore ad euro 50 la cui produzione o commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa e quelli per cui non è stata detratta l'IVA sull'acquisto), le assegnazioni ai soci da parte delle società di qualsiasi tipo e la destinazione di beni all'uso o consumo personale o familiare dell'imprenditore. Prendiamo quest'ultima fattispecie per fare un esempio, in modo da evidenziare la ratio del legislatore nell'assoggettare queste operazioni alla disciplina IVA; ipotizziamo il caso di un titolare di un concessionario d'auto, che dona a suo figlio una delle autovetture acquistate per essere rivendute sul mercato: si tratta di un'operazione che comporta la traslazione del diritto di proprietà dal padre al figlio ma che manca completamente del requisito del corrispettivo (ovvero del pagamento di un prezzo). Secondo la definizione generale ci si troverebbe in una situazione esente dall'applicazione dell'IVA, ma attraverso la scelta di farla rientrare tra le operazioni imponibili, il legislatore ha voluto impedire che un soggetto passivo IVA (nell'esempio, il venditore di automobili) immetta in consumo un bene per cui aveva potuto beneficiare della detrazione senza il sorgere di un debito d'imposta per quello stesso bene.²⁷

Se con l'art. 2 l'effetto ottenuto è quello di allargare il novero di operazioni inquadrabili come cessioni ai fini dell'IVA, con l'art. 3 si è perseguito l'obiettivo esattamente contrario: sono elencate infatti una serie di operazioni che pur essendo riconducibili allo schema generale, non vengono considerate cessioni di beni in materia di IVA, e quindi non integrano il presupposto oggettivo. Tra queste troviamo le cessioni aventi denaro o crediti in denaro come oggetto, le cessioni o conferimenti in società o altri enti che hanno come oggetto aziende o rami d'azienda e i trasferimenti di beni in sede di fusioni, scissioni, trasformazioni di società e operazioni analoghe.

²⁷ TODINI, C; Imposta sul valore aggiunto, 2016, pag. 3.

Per quanto riguarda il secondo presupposto oggettivo dell'IVA, ovvero le **prestazioni di servizi**, l'art.3 menziona inizialmente nel primo comma una serie di fattispecie tipicamente inquadrabili come tali (*“le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito”*) per poi affiancare a queste ogni obbligazione di fare, non fare e di permettere. In altri termini il Legislatore nazionale, dopo aver generalmente inquadrato le obbligazioni di dare come cessioni di beni, afferma che le restanti tipologie di obbligazioni costituiscono prestazioni di servizi ai fini IVA, purché rese, come già visto, a fronte di un corrispettivo.²⁸ Questa scelta si pone in linea con quella del Legislatore comunitario, che nella Direttiva attorno a cui è stato costruito il Decreto IVA faceva ricadere all'interno della categoria delle prestazioni di servizi tutte le fattispecie non inquadrabili in quella delle cessioni di beni.

Analogamente a quanto disposto per le cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi da un lato si è provveduto a comprendere all'interno della categoria alcune operazioni che per alcuni aspetti differiscono dalla definizione generale, e dall'altro ad escludere altre fattispecie che invece rispetterebbero i canoni dettati al primo comma. La disposizione “amplificativa” inoltre assume spiccata rilevanza poiché tramite questa si è provveduto a chiarire l'appartenenza alla categoria delle prestazioni di servizi (e non a quella delle cessioni) di talune situazioni giuridiche caratterizzate da particolare ambiguità; il comma 2 infatti ha inquadrato come prestazioni di servizi a) le concessioni di beni in locazioni, affitto, noleggio e simili; b) le cessioni aventi come oggetto beni immateriali (come ad esempio diritti d'autore, invenzioni industriali, marchi e simili); c) i prestiti di denaro; d) la somministrazione di alimenti e bevande (da non confondere con la semplice cessione); e) le cessioni di contratto. Tra quelle escluse (comma 4) invece sono comprese, ad esempio, le cessioni dei diritti d'autore quando realizzate dall'autore stesso, i prestiti obbligazionari e la cessioni di contratto che hanno come oggetto dei beni non soggetti all'IVA.²⁹

²⁸ SALVINI, L; L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 270.

²⁹ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 229

1.2.3. Il presupposto soggettivo

Occupiamoci ora dei soggetti interessati dall'IVA, gravati dall'onere di applicare l'imposta ogniqualvolta realizzino una delle operazioni descritte nel precedente sottoparagrafo. L'articolo 1 del d.p.r. 633/72 ha chiarito che l'IVA viene applicata nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni; secondo il comma 1 dell'art. 4 del Decreto *“per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2195 e 2135 del codice civile anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile”*. Ai fini IVA quindi la figura dell'imprenditore è individuabile nei soggetti che esercitano attività oggettivamente qualificate come commerciali o agricole³⁰, non badando al fatto che queste siano organizzate o meno sotto forma d'impresa, o che esercitano un'attività non tipicamente commerciale, dove allora diventa necessaria l'organizzazione in forma d'impresa per qualificare la fattispecie come *“esercizio d'impresa”* in materia di IVA.³¹

Per quanto riguarda gli enti collettivi, tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi realizzate da società ed enti commerciali vengono considerate in qualunque caso imprenditoriali e quindi vengono assoggettate ad IVA; per gli enti non commerciali (pubblici e privati) invece rileva se le cessioni o le prestazioni avvengono all'interno dell'eventuale attività commerciale o agricola dell'ente o meno. Gli organismi di diritto pubblico sono generalmente esonerati dall'applicazione dell'IVA per le operazioni svolte in funzione del loro ruolo di pubblica autorità; tale deroga tuttavia decade nei casi in cui l'esenzione dovesse andare a generare distorsioni di concorrenza in determinati settori, ovvero quelli dove anche i privati possono svolgere la stessa attività dell'ente pubblico.³²

Per esercizio di arti e professioni invece si intende *“l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo”* (art. 5 del d.p.r. 633/1972); si tratta di una categoria di soggetti piuttosto estesa: ai fini IVA vi rientrano

³⁰ La definizione di imprenditore in materia di IVA è quindi più ampia di quella dettata in materia di imposte dirette e riunisce sotto la stessa disciplina imprenditore commerciale ed imprenditore agricolo; per le imposte sui redditi invece, come l'IRPEF, sono in vigore regimi ben distinti per le due figure.

³¹ TODINI, C; Imposta sul valore aggiunto, 2016, pag. 4.

³² TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 225.

le persone fisiche, le società semplici e le associazioni professionali che svolgono una qualsiasi attività di lavoro svolta in modo autonomo (quindi senza il carattere di subordinazione tipico delle prestazioni di lavoro dipendente) e senza le caratteristiche dell'imprenditorialità.³³

Come avvenuto in sede di definizione dei requisiti oggettivi, anche per quelli soggettivi il *modus operandi* del legislatore IVA è stato quello di trasporre le nozioni comunitarie nel diritto interno tramite le fattispecie tipiche del diritto civile e commerciale italiano. La Direttiva IVA infatti non effettua distinzioni tra imprenditore e lavoratore autonomo come nel Decreto, ma inquadra come "soggetto passivo" chiunque eserciti un'attività economica in modo indipendente, prescindendo dallo scopo o dai risultati di questa.

Occorre rilevare che nello schema di funzionamento dell'IVA i concetti di "requisito soggettivo", "soggetto passivo" e "debitore d'imposta" presentano delle sostanziali differenze; come abbiamo appena visto, il requisito soggettivo è individuato nell'esercizio d'impresa e nell'attività di lavoro autonomo secondo le modalità testé descritte. I soggetti che integrano sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo assumono il ruolo di soggetti passivi; questi sono obbligati ad applicare l'IVA sulle operazioni da loro poste in essere, per la quali sono debitori d'imposta verso lo Stato: nella maggior parte dei casi si tratta di chi ha ceduto il bene o prestato il servizio. Tuttavia in alcune particolari occasioni è previsto che il soggetto tenuto a versare l'imposta all'erario non sia il cedente o il prestatore, ma sia invece il cessionario o il committente: si tratta di una particolare fattispecie nota come "inversione contabile" o "*reverse charge*", di cui si dirà di più nelle pagine seguenti, introdotta nell'ordinamento dal d.p.r. 633/72 (e prima ancora ovviamente dalla Direttiva IVA); si noti che questo particolare procedimento viene applicato solamente in situazioni dove l'acquirente è già un soggetto passivo IVA, mentre gli oneri che comporta uno strumento di questo tipo non potranno mai ricadere sul consumatore finale.³⁴

³³ TESAURO, F; *op. ult. cit, ibidem*.

³⁴ SALVINI, L; *L'imposta sul valore aggiunto*, 2022, pag. 271.

1.2.4 Adempimenti formali e sostanziali

La disciplina IVA impone ai soggetti passivi una serie di adempimenti al fine di assicurare la corretta applicazione del particolare meccanismo che regola le operazioni coinvolte dal tributo: vediamo di seguito i passaggi fondamentali che conducono alla liquidazione del tributo all'Erario.

Innanzitutto, i soggetti passivi IVA sono tenuti ad identificarsi, presentando una dichiarazione di inizio attività con la quale comunicano al fisco le generalità dell'attività che andranno a svolgere; il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate assegna quindi al soggetto una partita IVA, ovvero un codice numerico identificativo che dovrà essere obbligatoriamente riportato nelle fatture emesse. Inoltre i soggetti passivi che durante lo svolgimento della propria attività intendono effettuare operazioni intracomunitarie devono darne notizia all'Agenzia tramite apposita dichiarazione, in base alla quale verranno iscritti all'archivio VIES (*VAT Information Exchange System*)³⁵, ovvero una banca dati elettronica utilizzata dagli Stati membri dell'UE per lo scambio di dati relativi ai soggetti abilitati ad operare in ambito intraunionale.

Ogniqualevolta i soggetti passivi realizzano un'operazione che rientra nel campo di applicazione dell'IVA (quindi anche per le operazioni esenti e non imponibili), questi hanno l'obbligo di emettere fattura³⁶, il documento attraverso il quale il cedente/prestatore trasferisce al cessionario/committente l'onere fiscale: si tratta dello strumento pratico attraverso il quale è possibile esercitare la rivalsa e beneficiare della detrazione. Per ogni cessione o prestazione rilevante ai fini IVA, nella rispettiva fattura vengono riportate, tra le altre informazioni, la data dell'operazione, i soggetti fra cui si è svolta (con partita IVA del cedente/cessionario), l'oggetto (ovvero qualità e quantità dei servizi prestati e dei beni ceduti); in particolare dalla fattura deve esser possibile distinguere evidentemente l'importo corrisposto a titolo di imponibile e quello a titolo di imposta, oltre all'individuazione dell'aliquota applicata.

³⁵ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 242.

³⁶ La fattura non è obbligatoria, quando non richiesta dal cliente, nella vendite al dettaglio e nelle attività assimilate. Il soggetto passivo è comunque tenuto ad emettere lo scontrino fiscale.

I soggetti passivi si trovano ad avere da un lato le fatture “attive”, ovvero quelle emesse nei confronti dei propri clienti, e dall’altra quelle “passive”, ovvero quelle ricevute dai propri fornitori³⁷: entrambe devono essere opportunamente contabilizzate, ossia annotate in due distinti registri in ordine cronologico, assegnando ad ogni fattura un numero di protocollo progressivo; registrare le fatture passive nel registro degli acquisti è la *conditio sine qua non* per poter beneficiare della detrazione.³⁸

Una volta ultimate le registrazioni contabili, i soggetti passivi possono procedere alla liquidazione periodica³⁹ dell’IVA: l’imposta addebitata in rivalsa ai clienti tramite le fatture di vendita viene contrapposta a quella addebitata dai fornitori tramite le fatture di acquisto. Nel caso in cui l’IVA applicata sulle vendite del periodo di riferimento è maggiore di quella risultante dalle fatture passive contabilizzate nello stesso intervallo temporale, emerge un debito e quindi il soggetto passivo dovrà procedere a versare il tributo all’Erario; nel caso contrario, emerge un credito che il contribuente potrà utilizzare per compensare eventuale IVA a debito determinata da successive liquidazioni, oppure di cui potrà chiedere il rimborso.⁴⁰

1.3 Il principio di territorialità dell’operazione

Il presupposto territoriale assume un ruolo di assoluto rilievo all’interno della disciplina IVA.⁴¹ Esso poggia su una fondamentale distinzione tra due diverse dimensioni territoriali, quella nazionale e quella dell’Unione europea; in base a ciò si configurano tre diverse categorie di operazioni:

- Le *operazioni interne* sono quelle che da un punto di vista fiscale si esauriscono all’intero del territorio di un singolo Stato facente parte dell’Unione Europea. Nel caso dell’Italia, l’ambito di riferimento per le operazioni interne è il territorio della Repubblica italiana.

³⁷ Oltre alle “classiche” fatture attive, in alcune situazioni la normativa fiscale impone ai soggetti passivi l’obbligo di emettere un’ “autofattura”: si tratta di un documento di vendita valido ai fini fiscali emesso dal titolare di una partita IVA nei suoi stessi confronti, dove l’obbligo di applicazione dell’imposta e di emissione della fattura è a carico del destinatario della fattura stessa. L’autofattura assume particolare rilevanza nell’istituto dell’ “inversione contabile”, del quale si dirà di più nel corso del capitolo.

³⁸ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 243.

³⁹ Mensilmente o trimestralmente in base alla tipologia di attività.

⁴⁰ In base al d.p.r.633/72 il rimborso del tributo può essere richiesto se l’importo del credito IVA risultante dalla dichiarazione è di importo pari o superiore a 2582,28 euro.

⁴¹ FAZZINI, E; Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto, ed. 1995, pag. 156.

- Le *operazioni intra UE* sono invece quelle svolte tra soggetti residenti in Stati diversi ma entrambi appartenente all'Unione Europea; questa tipologia di operazioni viene sottoposta ad uno specifico regime IVA anche noto come 'regime transitorio', introdotto nel 1993;
- Le *operazioni extra UE* infine sono quelle che implicano uno scambio tra uno Stato dell'Unione europea ed uno Stato terzo; è solo con riferimento a questa terza categoria di operazioni che si configurano in senso tecnico importazioni ed esportazioni.⁴²

Un'operazione si configura come interna quando la cessione o la prestazione viene resa da un soggetto passivo residente o stabilito nel territorio dello Stato verso un'acquirente altresì residente o stabilito nello stesso Stato; occorre però prestare attenzione alle varie tipologie di operazioni. Per le cessioni di beni non si pongono particolari problemi, in quanto per queste rileva il luogo dove si trovano i beni oggetto della cessione al momento dell'operazione⁴³. Per le prestazioni di servizi rese da soggetti residenti invece bisogna operare una distinzione a seconda della tipologia di acquirente: se si tratta di un soggetto passivo (operazione *business to business* – B2B) questo deve essere residente nello stesso Paese del prestatore per considerare l'operazione come interna, se invece si tratta di un consumatore finale (operazione *business to consumer* – B2C) questo può anche essere residente in altro Stato membro o extra UE ma la prestazione rimane configurata come operazione interna in quanto resa da un prestatore residente.⁴⁴

Nelle operazioni interne l'IVA funziona secondo il meccanismo "proprio" del tributo, ovvero con l'applicazione degli istituti della rivalsa e della detrazione; questo schema di funzionamento si contrappone a quello "improprio" dell'inversione contabile, previsto dal regime transitorio per le operazioni intracomunitarie di cui si dirà nel prossimo paragrafo.

⁴² TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 256.

⁴³ Per i beni immobili la questione è immediata in quanto è possibile determinare con certezza dove sono situati. Per i beni mobili invece la faccenda è più articolata; in Italia i beni mobili integrano il requisito di territorialità quando oltre ad esistere nel territorio dello Stato da un punto di vista fisico, hanno anche soddisfatto le formalità dell'importazione e sono quindi italiani anche sotto l'aspetto doganale. SALVINI, L; L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 272.

⁴⁴ A questo schema generale seguono delle eccezioni, disciplinate nell'ordinamento italiano dal d.p.r.633/1927 all'art.7-sexies e art.7-septies.

In merito alle operazioni non interne invece, è opportuno distinguere con chiarezza la dimensione comunitaria da quella extracomunitaria; quando si parla di esportazioni ed importazioni, ci si riferisce *'al passaggio di beni attraverso una linea doganale (rispettivamente in uscita ed in entrata)'*⁴⁵. Considerata l'abolizione delle frontiere doganali tra i Paesi dell'Unione Europea nel 1993, per importazioni ed esportazioni si intendono le operazioni che comportano rispettivamente l'entrata e l'uscita di beni da e verso Paesi extracomunitari, mentre gli scambi tra Paesi parte della Comunità europea rientrano tra le operazioni intracomunitarie. Diversamente fino al 1992 erano in vigore i confini doganali anche tra i Paesi membri dell'Unione, e quindi le operazioni intra UE e quelle extra UE venivano assoggettate alla stessa modalità di applicazione dell'IVA, tutt'ora vigente per le seconde (la normativa di riferimento in Italia è contenuta agli articoli 8, 8-bis e 9 del d.p.r 633/1972).

Le operazioni che comportano scambi con l'estero funzionano secondo due diverse logiche ai fini delle imposte sul valore aggiunto, quella che prevede la tassazione nel paese di origine e quella che invece impone la tassazione nel paese di destinazione: quest'ultima è quella per cui hanno optato le Direttive dell'Unione Europea, ed in base alla quale l'Italia e gli altri paesi membri si sono adeguati; essa comporta l'assoggettamento ad imposta delle importazioni da un lato, e la detassazione delle esportazioni dall'altro.⁴⁶

Le importazioni costituiscono un presupposto d'imposta a sé stante rispetto al triplice presupposto introdotto dall'art.1 del d.p.r. n. 633/72; sono infatti delle operazioni che non integrano i requisiti oggettivi, soggettivi e territoriali così come descritti per le fattispecie di rilevanza nazionale, ma che il legislatore ha sottoposto a tassazione in modo da uniformare il trattamento fiscale dei beni proveniente da territori extra UE a quelli prodotti all'interno dell'Unione.⁴⁷ Le importazioni si configurano quindi come operazioni imponibili, dove l'IVA viene applicata secondo le disposizioni doganali⁴⁸: l'imposta è calcolata sul valore della merce, a cui vengono aggiunti i diritti doganali dovuti e le spese di inoltro al luogo di destinazione. Ipotizziamo di essere un soggetto

⁴⁵ SALVINI, L; L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 274.

⁴⁶ MATTARELLI, F; L'imposta sul valore aggiunto, 2011, pag. 847.

⁴⁷ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 259.

⁴⁸ Pur venendo determinata e riscossa secondo le disposizioni e modalità degli uffici doganali, l'IVA sulle importazioni non costituisce mai un "diritto di confine" ma invece rimane sempre un tributo interno. Corte di giustizia, 17 luglio 2014, *Equoland*, C-272/13.

passivo che effettua un'importazione da un Paese extracomunitario: dopo aver pagato il corrispettivo al fornitore, bisognerà in seguito pagare l'IVA calcolata su questo corrispettivo (aumentato dei diritti doganali e delle spese di trasporto) in dogana; l'imposta pagata sarà poi detraibile come quella sugli acquisti effettuati da soggetti passivi residenti.

Al contrario delle importazioni, le esportazioni non sono soggette ad imposta e rientrano tra le operazioni non imponibili; come già accennato in precedenza, pur non comportando il sorgere del debito d'imposta, le operazioni non imponibili (e quindi, anche le esportazioni) vanno in ogni caso considerate nel calcolo del volume d'affari e comportano il rispetto degli adempimenti formali da parte del soggetto passivo. Inoltre, a differenza di quanto avviene per chi realizza operazioni esenti, i soggetti passivi esportatori mantengono il diritto di detrarre l'IVA sugli acquisti interni; dalla combinazione di questa disposizione con la non imponibilità delle operazioni in uscita, si realizza la completa detassazione delle esportazioni.

Sebbene gli esportatori grazie al diritto di detrazione riescono a recuperare l'IVA che hanno corrisposto ai propri fornitori nazionali, questa inizialmente rappresenta un costo finanziario che rischia di penalizzare le esportazioni in sé. Per ovviare a tale problema, agli esportatori è concesso (entro certe condizioni e limiti di *plafond*⁴⁹) di effettuare acquisti interni senza l'applicazione dell'IVA in rivalsa da parte del venditore, che a sua volta effettuerà una vendita non imponibile; per poter operare in questo regime specifico, l'esportatore deve rilasciare un particolare documento noto come "dichiarazione d'intenti", tramite il quale egli dichiara sotto la sua responsabilità di aver diritto ad effettuare acquisti sui quali non deve essere applicata l'IVA.⁵⁰

⁴⁹ Tramite il D.L. 29 dicembre 1983, n.746, art.1, comma 1, lettera a) è stato introdotto nell'ordinamento italiano il cosiddetto "regime del *plafond*": esso prevede che i soggetti passivi che nel periodo di riferimento abbiano un volume d'affari costituito per un ammontare superiore al 10% da corrispettivi derivanti da cessioni all'esportazione o operazioni ad esse assimilate, possano effettuare acquisti in regime di sospensione d'imposta entro il limite di tale ammontare. Si tornerà più dettagliatamente sull'argomento nel capitolo 2, paragrafo 2, in sede di analisi delle condotte volte a sfruttare in modo illegittimo tale regime.

⁵⁰ SALVINI, L; L'imposta sul valore aggiunto, 2022, pag. 277.

1.4 Il regime transitorio in attesa di un federalismo europeo

In seguito all'abolizione delle frontiere fiscali tra i Paesi dell'Unione europea a partire dal 1° Gennaio 1993, si rese necessario disciplinare un nuovo regime per le operazioni di scambio tra soggetti passivi appartenenti a due diversi Stati europei; infatti se la soppressione dei controlli fiscali e del versamento dell'IVA in sede doganale ha sicuramente rappresentato un passaggio cruciale nell'implementazione del Mercato Unico Europeo da un lato, dall'altro ha reso necessario adottare un nuovo meccanismo per continuare a tracciare fiscalmente le operazioni tra gli Stati membri che conservasse le principali caratteristiche del regime IVA allora in vigore.⁵¹ Le proposte iniziali⁵² della Commissione europea prevedevano l'istituzione di un sistema di tassazione all'origine in tutta Europa, in modo da equiparare le operazioni intracomunitarie a quelle nazionali; per realizzare un progetto tanto ambizioso si richiedeva l'adozione di un regime uniforme da parte delle legislazioni di tutti gli Stati membri coinvolti, con uniformità dal punto di vista dei regolamenti, delle esenzioni e delle aliquote, onde evitare effetti concorrenziali distorsivi per i soggetti che si sarebbero trovati ad operare in un mercato senza più barriere fisiche e fiscali. Una volta realizzato che le rilevanti difformità negli ordinamenti fiscali dei Paesi membri (soprattutto in ambito di determinazione delle aliquote) e il ristretto tempo a disposizione non avrebbero permesso di introdurre un sistema definitivo per la tassazione delle merci nel 1993, il legislatore Comunitario decise di optare, come misura transitoria, per un regime basato sulla tassazione delle operazioni intracomunitarie nel paese di destinazione, rinviando agli anni successivi l'attuazione di un sistema che realizzasse la completa armonizzazione delle aliquote e della materia IVA in generale.⁵³

Tramite l'istituzione del cosiddetto 'regime transitorio' (disciplinato a livello comunitario dalla Direttiva 680/1991; l'ordinamento italiano si è uniformato alla Direttiva con il decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito legge 29 ottobre 1993, n. 427.), il quale ha introdotto le fattispecie della "cessione intracomunitaria" e dell'

⁵¹ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 19.

⁵² L'idea di un sistema di tassazione all'origine negli scambi europei fu presentata dalla Commissione nel Libro Bianco sul mercato interno nel 1985; da qui seguirono accesi dibattiti su come realizzare tale sistema, fino a quando nel 1989 ci si rese conto che il tempo rimanente prima del 1° Gennaio 1993, data fissata per l'abolizione delle frontiere doganali in Europa, non era sufficiente.

⁵³ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 16.

“acquisto intracomunitario”, il Legislatore europeo ha previsto un ulteriore presupposto d’imposta rispetto al triplice presupposto valido per le operazioni interne, così come era avvenuto con le importazioni: in entrambi i casi si tratta di presupposti che si articolano in modo autonomo rispetto a quello generale. Tuttavia proprio come previsto dal triplice presupposto, anche per poter parlare di scambio intracomunitario devono essere soddisfatti dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali⁵⁴:

- Presupposto oggettivo: i soggetti coinvolti nell’operazione devono essere da entrambi le parti soggetti passivi d’imposta; il regime transitorio non coinvolge infatti i consumatori finali, che in quanto soggetti incisi dal tributo in modo definitivo pagano l’IVA nel Paese dove realizzano l’acquisto.⁵⁵
- Presupposto oggettivo: l’operazione deve riguardare il trasferimento della proprietà di beni mobili o di altro diritto reale di godimento.
- Presupposto territoriale: l’operazione deve avvenire tra due Stati membri dell’Unione europea.

Il Legislatore comunitario, per regolare le operazioni che soddisfano tali presupposti, ha individuato il cosiddetto ‘*reverse charge*’, il meccanismo di inversione contabile tramite il quale è stato possibile attuare la tassazione degli scambi intracomunitari nel paese di consumo, oltre a porre in capo all’acquirente una serie di adempimenti che consentissero il tracciamento fiscale dei beni così come avveniva quando questi venivano sottoposti ai controlli dell’amministrazione doganale al momento del transito al confine.⁵⁶ Il funzionamento del *reverse charge* è basato sul “rovesciamento” dell’obbligo di applicazione dell’imposta sull’operazione imponibile, traslandolo dal cedente o prestatore, che di norma emette fattura applicando l’IVA in rivalsa, al cessionario o committente: quest’ultimo riceve una fattura priva d’imposta, ma che dovrà essere integrata secondo il regime IVA e le aliquote vigenti nel proprio paese di residenza, realizzando così la tassazione a destinazione.

⁵⁴ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 20.

⁵⁵ Le operazioni intracomunitarie realizzate da consumatori finali seguono quindi una logica diversa dagli scambi tra soggetti passivi: esse non vengono tassate nel paese di destinazione, ma in quello di origine, inquadrando in tal modo il venditore come debitore d’imposta come avviene nelle operazioni interne.

⁵⁶ CASAZZA, A; LUPO, R; *op. ult. cit, ibidem*.

1.4.1 Cessioni ed acquisti intracomunitari

Analizziamo quindi nel dettaglio come si articolano le operazioni di cessione ed acquisto intracomunitario tra soggetti passivi. Le **cessione intracomunitaria** riguarda la cessione di beni trasportati dal venditore, dall'acquirente o da un terzo per loro conto dal territorio di uno Paese membro verso quello di un altro Paese comunitario. Si configurano come operazioni non imponibili, e come le esportazioni contribuiscono alla formazione del *plafond* per gli acquisti senza applicazione dell'IVA tramite presentazione della dichiarazione d'intenti. Il cedente, dopo aver ricevuto dal cliente il numero di identificazione (il *VAT number*, ossia l'equivalente della Partita IVA italiana) e aver verificato la presenza di questo nell'archivio VIES, procede ad emettere fattura senza applicazione dell'imposta in rivalsa, con opportuna indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale che garantisce la non imponibilità; le fatture aventi oggetto cessioni intracomunitarie devono essere annotate in modo distinguibile nel registro delle fatture emesse, oltre a dover risultare distintamente nella dichiarazione IVA annuale. Il soggetto che invece riceve tale fattura è colui che realizza un **acquisto intracomunitario**; l'operazione si ritiene effettuata nel momento in cui i beni vengono consegnati all'acquirente o a terzi per suo conto; nel caso in cui il trasporto sia a carico dell'acquirente, l'operazione si considererà compiuta nel momento in cui i beni giungono al luogo di destinazione. Diversamente se gli effetti traslativi della proprietà o di altro diritto reale di godimento si costituiscono in circostanze successive alla consegna, l'acquisto intracomunitario considererà realizzato in quel momento, ovvero trascorso un anno dal momento della consegna.⁵⁷

In funzione del meccanismo di inversione contabile che regola le operazioni intracomunitarie, l'acquirente è tenuto all'integrazione della fattura ricevuta: una volta determinata la base imponibile, costituita dal corrispettivo corrisposto al fornitore comunitario per l'acquisto del bene oltre alle spese accessorie come quelle relative al trasporto e alle coperture assicurative, su questa viene calcolata l'IVA tramite l'applicazione delle aliquote in vigore nel Paese dell'acquirente. La fattura di acquisto opportunamente integrata, con numerazione progressiva ed indicazione del

⁵⁷ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 21.

corrispettivo in Euro se l'acquisto è stato effettuato in un Paese membro che adotta altra valuta, deve quindi essere registrata⁵⁸:

- Distintamente sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite;
- In apposito registro sezionale, istituito per l'annotazione degli acquisti intracomunitari; l'imposta risultante da questo registro risulterà sia nell'IVA a credito che in quella a debito.

Se quindi da una parte l'acquisto intracomunitario rappresenta una fattispecie che fa scattare il presupposto d'imposta ed obbliga il soggetto passivo acquirente ad emettere un'autofattura con l'applicazione dell'IVA, dall'altra viene posto sullo stesso piano degli acquisti interni in quanto l'acquirente può detrarre l'imposta da egli stesso applicata: da questo procedimento risulta una liquidazione IVA completamente neutra per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari, senza l'addebito di alcun onere finanziario per il soggetto passivo.

Fino a questo punto si è parlato esclusivamente di cessioni di beni; per le prestazioni di servizi infatti è rimasto in vigore per diversi anni il regime generale, in base al quale vigeva la tassazione nel paese di origine del prestatore. Tuttavia con la Direttiva 2008/8/CE, la quale è andata a modificare la Direttiva IVA del 2006, il Legislatore europeo ha adottato le stesse disposizioni in vigore per le cessioni di beni tra soggetti passivi anche per le prestazioni di servizio "generiche" *business to business* – *B2B*, introducendo anche per queste fattispecie la tassazione nel paese di destinazione.⁵⁹

1.4.2 Obblighi dichiarativi e formali relativi alle operazioni intracomunitarie

In quanto cessioni ed acquisti intracomunitari avvengono in un mercato libero privo di barriere doganali, i soggetti che realizzano tali operazioni sono sottoposti ad una serie di obblighi dichiarativi con finalità statistica e di tracciamento fiscale. In Italia, l'art.50 del d.l. 331/1993 ha introdotto nell'ordinamento gli obblighi relativi al modello *Intrastat*, il quale richiede la presentazione degli elenchi delle vendite e degli acquisti intracomunitari, oltre all'elenco delle prestazioni di servizi effettuate verso soggetti passivi stabiliti in un altro Paese membro dell'Unione Europea; i seguenti dati devono

⁵⁸ Per la normativa nazionale, le disposizioni in materia di registrazione delle operazioni intracomunitarie sono disciplinate dall'art. 47, d.l. n. 331/1993.

⁵⁹ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 20.

essere inviati periodicamente tramite gli appositi canali telematici all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Si tratta di un adempimento che lungo il corso degli anni è andato incontro a svariate modifiche e semplificazioni, in ragione di alcune duplicazioni tra le informazioni richieste dai modelli *Intrastat* e quelle richieste da altre formalità comunicative. In particolare, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 settembre 2017 ha disposto che la presentazione di tali elenchi permane, per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di beni e servizi, solo quando l'ammontare del periodo di riferimento supera certi limiti⁶⁰; per le cessioni invece l'obbligo di presentazione del modello viene mantenuto, ma la comunicazione è stata resa facoltativa nei casi in cui l'ammontare del periodo di riferimento sia al di sotto di una certa soglia⁶¹. In ogni caso notiamo che si tratta di uno snellimento sostanziale degli adempimenti richiesti (soprattutto per le imprese medio – piccole o che hanno limitati scambi intracomunitari), introdotto anche in funzione della contemporanea subentrata dell'obbligo di fatturazione elettronica generale e trasmissione telematica delle fatture e dei relativi dati, grazie al quale le informazioni sono rapidamente disponibili sia all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che agli istituti statistici.

Come già accennato in precedenza, i soggetti che intendono effettuare cessioni ed acquisti intracomunitari devono essere iscritti al VIES, la banca dati europea dove le Agenzie fiscali dei Paesi membri fanno confluire le generalità dei soggetti titolari di una partita IVA abilitata ad operare in ambito europeo. Considerata l'utilità del VIES nel contrasto alle frodi IVA, il Legislatore comunitario ha progressivamente introdotto regole più severe e controlli più stringenti per i procedimenti di assegnazione del *VAT number* e per l'inserimento di questo nella banca dati, al fine di garantire un monitoraggio il più attento possibile sui soggetti che realizzano operazioni intracomunitarie. In particolare con l'art. 22 d.l. n. 175 del 21 Novembre 2014, con il quale il Legislatore italiano ha riallineato le disposizioni nazionali a quelle previste dal Regolamento UE del 7 ottobre 2010 n. 904, è stato disposto che:

⁶⁰ La comunicazione mensile dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari permane per i contribuenti che hanno effettuato acquisiti di detto tipo per un ammontare superiore ad euro 200.000 in almeno uno dei quattro trimestri precedenti; per l'acquisto di servizi vale la stessa disposizione, ma con un ammontare limite di euro 100.000. CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag 26.

⁶¹ La comunicazione mensile dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie è facoltativa per i contribuenti che in almeno uno dei quattro trimestri precedenti hanno realizzato cessioni intracomunitarie per un ammontare inferiore ad euro 100.000. CASAZZA, A; LUPO, R; *op. ult. cit, ibidem*.

- Quando un soggetto passivo manifesta la volontà di compiere operazioni intracomunitarie in sede di dichiarazione di inizio di attività, all'assegnazione della Partita IVA corrisponde il simultaneo inserimento di questa nel VIES;
- Se invece un soggetto manifesta tale volontà in un secondo momento, l'inserimento nella banca dati avverrà in tale momento successivo in seguito all'effettuazione dei controlli formali da parte dell'Amministrazione fiscale.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito nel 2011 tramite la circolare 39/E che la mancata iscrizione al VIES comporta la perdita della possibilità di realizzare operazioni intracomunitarie e di assoggettarle al regime fiscale in vigore per tali operazioni: se quindi un soggetto passivo effettua una cessione intracomunitaria senza essere iscritto all'archivio, questa sarà assoggetta all'imposta in Italia, dove inoltre interverranno le sanzioni relative alla mancata osservazione dell'obbligo. Se dapprima la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si era espressa affermando che il mancato rispetto di requisiti formali (come la non prevenuta iscrizione al VIES) non comportasse la perdita di natura intercomunitaria per l'operazione, successivamente il Consiglio dell'Unione europea ha accolto⁶² la proposta legislativa della Commissione Europea⁶³ con la quale si mirava ad attribuire valenza sostanziale ai *VAT numbers*. A partire dal 1° Gennaio 2020 l'iscrizione del numero di partita IVA del soggetto passivo al VIES si configura, per espressa previsione legislativa europea, come requisito sostanziale e non più solo formale per l'effettuazione di operazioni intracomunitarie, sebbene l'Agenzia delle Entrate italiana avesse già anticipato tale disposizione di alcuni anni.

1.4.3 Verso il regime IVA definitivo

L'attribuzione di valenza sostanziale ai *VAT numbers* dei soggetti coinvolti in operazioni comunitarie si inserisce in un contesto più ampio di interventi volti a migliorare, nel breve termine, l'assetto normativo IVA che regola le cessioni e gli acquisti intracomunitari. Questi si sono resi necessari in quanto successivamente a diverse consultazioni, la Commissione europea tramite la Comunicazione "Piano d'azione sull'IVA. Verso uno spazio unico europeo dell'IVA – Il momento delle scelte" del 7 Aprile 2016 ha annunciato

⁶² Direttiva 2018/1910/UE del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri, art.138, paragrafo 1.

⁶³ Commissione Europea, Proposta di Direttiva del Consiglio COM n.569 *final*, 4 Ottobre 2017.

la volontà di ammodernare il sistema IVA europeo in vigore, attualmente basato sul regime introdotto nel 1993 con finalità transitorie, il quale oltre a risultare frammentato e complesso, in ragione del meccanismo che prevede cessioni non imponibili ed acquisti imponibili, si presta facilmente ad operazioni fraudolente⁶⁴ (la cui analisi dettagliata si rimanda al capitolo successivo). L'obiettivo del Piano d'azione sull'IVA della Commissione è quello di realizzare un sistema IVA europeo definitivo per gli scambi intracomunitari basato sulla tassazione dei beni nel paese di destinazione⁶⁵ così come quello attuale, ma la cui applicazione è demandata al cessionario dei beni medesimi: in tal modo sarebbe possibile superare il sistema attuale, dove l'operazione è di fatto "sdoppiata" in una vendita esente da imposta nello Stato del cedente e in un acquisto soggetto ad integrazione nel Paese del cessionario, ed arrivare a ristabilire il meccanismo di riscossione frazionata dell'IVA per le operazioni transfrontaliere al pari di quanto avviene per quelle interne.⁶⁶

Il processo di transizione verso il sistema dell'IVA definitivo necessita di essere realizzato gradualmente innanzitutto per concedere ai soggetti passivi il tempo di adattarsi alle novità che verranno introdotte, ma soprattutto in ragione degli elevati livelli di cooperazione e capacità amministrativa richiesti nelle relazioni tra i diversi Paesi membri: affinché si instauri un rapporto di fiducia reciproca tra le Amministrazioni fiscali europee, queste devono aver a disposizione degli strumenti di cooperazione adeguati che si prestino ad un'applicazione congiunta⁶⁷. Lo scopo principale di questi meccanismi è quello di permettere ai Paesi membri di riscuotere l'imposta dovuta nelle operazioni intracomunitarie e di contrastare le frodi realizzate in tale ambito; il regolamento 904/2010 che mirava al potenziamento di tali strumenti ha comportato, tra le altre disposizioni:

- Il rafforzamento della posizione di Eurofisc, la rete tramite cui si coordinano gli esperti antifrode in ambito comunitario;

⁶⁴ LAVAZZA, L; PIZZO, F; BERETTA, G; Il nuovo sistema di tassazione IVA nel Paese di destinazione. Il piano d'azione della commissione UE, 2020, pag. 2.

⁶⁵ L'obiettivo originario della Commissione europea di realizzare un sistema IVA basato sulla tassazione nel paese di origine era già stato abbandonato in passato tramite la Comunicazione della Commissione COM(2011) 851 *final*.

⁶⁶ Par.4 COM (2016) 148 *final*.

⁶⁷ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 16.

- L'introduzione di nuove procedure di *feedback* per le richieste di informazioni intercorse tra le amministrazioni fiscali di diversi Paesi membri;
- Il coinvolgimento dei funzionari di un Paese membro nelle indagini amministrative condotte in altro Paese membro, oltre ad una maggiore condivisione di informazioni fiscali tra le autorità fiscali e quelle doganali.⁶⁸

Il perseguire un costante avanzamento delle modalità di cooperazione internazionale tra le amministrazioni fiscali si pone al centro della riforma della disciplina IVA, poiché solamente quando gli Stati membri riterranno che si siano raggiunti degli standard opportuni in tal senso sarà possibile realizzare pienamente il sistema IVA definitivo ed avviarsi verso un modello fiscale di tipo federale.

La volontà di perseguimento di tali obiettivi ha trovato risposta nella Comunicazione⁶⁹ sul seguito del Piano d'azione sull'IVA del 2017, attraverso la quale la Commissione europea ha indicato i successivi passi da compiere per giungere allo spazio unico comunitario dell'IVA. In tale sede sono stati delineati i principi cardine del sistema definitivo, in particolare per quanto riguarda la cessioni di beni intracomunitarie tra soggetti passivi *business to business* – *B2B*; la riforma è articolata in 3 distinti atti legislativi, adottati dal Consiglio dell'UE nel 2018⁷⁰, attraverso i quali è stata introdotta la figura del “soggetto passivo certificato”: si tratta di uno *status* che potrà essere attribuito ad operatori economici che presentano determinati requisiti di affidabilità, che permetteranno al soggetto passivo di continuare ad assolvere l'IVA secondo il meccanismo del “*reverse charge*”, in deroga alla regola generale del sistema definitivo che invece impone il sorgere del debito IVA negli scambi intracomunitari in capo al cedente. Infatti i cedenti non inquadrabili come soggetti passivi certificati saranno invece tenuti ad applicare l'IVA secondo le aliquote in vigore nel paese di destinazione della merce attraverso il cosiddetto sportello unico “*One Stop Shop* – *OSS*”⁷¹. Gli operatori inquadrabili come “soggetti passivi certificati” possono quindi beneficiare di alcune semplificazioni in quanto ritenuti più affidabili, mentre coloro che non risulteranno

⁶⁸ LAVAZZA, L; PIZZO, F; BERETTA, G; Il nuovo sistema di tassazione IVA nel Paese di destinazione. Il piano d'azione della commissione UE, 2020, pag. 12.

⁶⁹ COM (2017) 566 *final*.

⁷⁰ Regolamento UE 2018/1909; Direttiva UE 2018/1910; Regolamento di esecuzione UE 2018/1912.

⁷¹ LAVAZZA, L; PIZZO, F; BERETTA, G; *op. ult. cit, ibidem*.

essere riconducibili a tale figura dovranno attenersi al nuovo sistema, che meno si presta ad azioni fraudolente.

Sempre nel 2018 sono state inoltre introdotte, in seguito all'approvazione del Consiglio Economia e Finanza, delle misure transitorie note come "*Quick Fixes*", volte allo snellimento del processo di introduzione del nuovo regime IVA ed alla soluzione di alcuni problemi specifici legati alle operazioni intracomunitarie: oltre al già citato riconoscimento del *VAT number* dell'acquirente come requisito sostanziale per l'applicazione della disciplina sulle operazioni intracomunitarie, è stata disposta l'armonizzazione delle norme in materia di prova delle cessioni di beni intracomunitarie e la semplificazione dei regimi riguardanti le operazioni "a catena" triangolari e le cessioni di beni a titolo di contratto estimatorio (*call-off stock*).⁷²

Nonostante questi interventi rappresentino già una rilevante testimonianza di come il Legislatore comunitario si stia adoperando per attuare la riforma del sistema di tassazione indiretta in Europa e di come passaggi fondamentali siano già stati realizzati, il percorso per giungere ad uno spazio unico europeo dell'IVA privo di distorsioni non è ancora compiuto e sicuramente continuerà ad impegnare le Istituzioni comunitarie nei prossimi anni.

1.5 IVA quale tributo proprio del bilancio UE

Il lavoro – della Commissione Europea in primo luogo, ma anche del Consiglio e del Parlamento – volto alla strutturazione di un sistema IVA definitivo, che assicuri maggiore semplicità ed una migliorata efficienza per i soggetti coinvolti in operazioni intracomunitarie, si fonda sull'intensificazione dei rapporti di fiducia tra le imprese e le amministrazioni fiscali dei Paesi Membri, in modo da contrastare il crescente rischio di frodi. La lotta ai fenomeni fraudolenti legati all'IVA non è una priorità solamente per i diversi Stati europei, per i quali l'IVA rappresenta una delle entrate tributarie più consistenti del bilancio nazionale, ma anche per l'Unione Europea stessa, per la quale l'imposta sul valore aggiunto costituisce una delle risorse proprie.

Secondo quanto stabilito tramite il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) infatti, l'UE si finanzia tramite mezzi propri e gode di una certa discrezionalità

⁷² CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 17.

nell'individuazione di tali risorse, fatte salve le disposizioni in materia di bilancio previste dal Trattato stesso.⁷³ Le entrate del bilancio dell'Unione Europea sono quindi costituite da⁷⁴:

- Risorsa propria basata sul Reddito Nazionale Lordo (RNL), la quale consiste in un prelievo a tasso uniforme, proporzionale al reddito nazionale del Paese membro e quantificato annualmente in modo da consentire il pareggio di bilancio. Si tratta della risorsa propria di maggior consistenza nel bilancio europeo, rappresentando circa il 72% delle entrate.
- Risorse proprie tradizionali, ovvero i dazi doganali e i dazi agricoli;⁷⁵ tali contributi costituiscono circa il 16% delle entrate del bilancio UE;
- Risorsa propria basata sull'IVA, ricavata dal trasferimento di una parte dei gettiti IVA degli Stati membri. Prevista con la decisione sulle risorse proprie del 21 aprile 1970 come le due precedenti risorse, è stata attuata solamente a partire dal 1979 in seguito all'armonizzazione dei regimi IVA dei Paesi membri; attualmente costituisce circa il 12% delle entrate europee.⁷⁶

Con riferimento a tale ultima risorsa, nel 2018 il parlamento europeo ha osservato, tramite la risoluzione sulla riforma del sistema di risorse proprie dell'Unione europea⁷⁷, come l'attuale sistema sia caratterizzato da alcune gravi lacune; la risorsa viene infatti determinata secondo un modello statistico particolarmente complesso, ed il contributo non è altro che un semplice trasferimento di una parte del gettito IVA annuale dei Paesi membri, il quale non comporta alcun valore aggiuntivo rispetto alla risorsa propria dell'UE basata sul Reddito Nazionale Lordo: per tali ragioni il meccanismo risulta essere poco trasparente e lontano dai contribuenti che lo finanziano, con i quali non vi è alcun legame diretto.

Inoltre, da tempo nei Paesi membri è sorto un intenso dibattito riguardo l'effettiva rilevanza a livello comunitario dell'IVA: sebbene infatti una parte del gettito venga annualmente trasferita al bilancio dell'Unione, alcuni Governi europei hanno posto

⁷³ Art.311 TFUE: *"l'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie"*.

⁷⁴ Oltre alle tre risorse proprie in uso fin dalla Decisione sulle risorse proprie del 21 aprile 1970, in seguito alla Decisione sulle risorse proprie del 2020 è stata introdotta il 1° Gennaio 2021 la risorsa propria basata sulla plastica.

⁷⁵ In questa categoria rientravano anche i contributi provenienti dal settore dello zucchero, poi aboliti nel 2018.

⁷⁶ Entrate dell'Unione. Note sintetiche sull'Unione Europea – 2022; www.europarl.europa.eu/factsheets/it

⁷⁷ Risoluzione del Parlamento europeo del 14 marzo 2018 sulla riforma del sistema di risorse proprie dell'Unione Europea (2017/2053(INI))

l'attenzione sulla limitata entità⁷⁸ di tale contributo rispetto alla somma che confluisce nei bilanci dei singoli Stati, arrivando a considerare l'IVA come un'imposta essenzialmente nazionale, connotata da una rilevanza europea mediata ed indiretta.⁷⁹ Si rileva che tale visione si pone in contrasto con la Decisione europea⁸⁰ che fin dai primi anni 70 inquadra l'IVA come risorsa propria, e non tiene conto del fatto che nonostante il contributo sia ridotto dal punto di vista dei singoli Stati membri, questo vada a costituire una parte consistente delle entrate nel bilancio europeo.

In ogni caso, in seguito a tali considerazioni la Corte di Giustizia dell'Unione ha provveduto a ribadire nuovamente la rilevanza dell'IVA a livello comunitario tramite diverse sue pronunce. Una delle più significative ha riguardato la causa C-539/09 Commissione c. Germania⁸¹; la vicenda vedeva la Commissione imputare allo Stato tedesco la violazione del principio di leale cooperazione con l'Unione europea, in quanto la Germania negato ad alcuni funzionari europei di svolgere una serie di verifiche in materia di riscossione ed accertamento dell'IVA, giustificando tale azione tramite l'affermazione secondo cui il gettito nazionale e la risorsa IVA da destinare al bilancio UE sono due concetti distinti, e che quindi i controlli delle autorità europee potessero riguardare solo tale secondo ambito.⁸² La Corte di Giustizia, invece, ha confermato la posizione della Commissione, stabilendo che ai funzionari doveva essere concesso di poter svolgere il proprio lavoro, ed ha affermato espressamente la rilevanza comunitaria dell'IVA: sebbene infatti sia vero *“che il gettito dell'IVA rimane per la maggior parte un'entrata fiscale nazionale iscritta nel bilancio degli Stati membri, di modo che solo un'esigua percentuale di tale entrata va a profitto del bilancio comunitario”*⁸³ e che *“come afferma il Governo tedesco, il calcolo dell'importo delle risorse IVA non consiste in una mera percentuale del gettito”*⁸⁴, *“queste considerazioni non intaccano la circostanza che il sistema di risorse proprie predisposto in esecuzione del Trattato è finalizzato (...) ad*

⁷⁸ *“La Risorsa IVA è costituita da un contributo pari allo 0,30% che ciascun Stato membro calcola sulle rispettive basi imponibili IVA nazionali adeguate secondo criteri uniformi previsti dalla normativa UE”* Ministero dell'Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato. 2022.

⁷⁹ VENEGONI, A; La definizione del reato di frode nella legislazione dell'unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF, in Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 64.

⁸⁰ In quanto tale, la Decisione sulle risorse proprie del 21 aprile 1970, in seguito all'adozione da parte del Consiglio dell'Unione europea e previa consultazione del Parlamento europeo, è stata approvata dagli stati membri secondo quanto disposto dalle loro leggi costituzionali.

⁸¹ Causa C-539/09, Commissione c. Germania.

⁸² VENEGONI, A; *op. ult. cit, ibidem*.

⁸³ Causa C-539/09, Commissione c. Germania. Par.69.

⁸⁴ Causa C-539/09, Commissione c. Germania. Par.70.

*istituire un obbligo a carico degli Stati membri di mettere a disposizione della comunità (...) una parte delle somme che essi riscuotono a titolo di IVA*⁸⁵; quindi secondo la Corte di Giustizia la riscossione del gettito IVA da parte dei singoli Stati membri e la determinazione dell'ammontare da corrispondere all'Unione a titolo di risorsa propria sono direttamente collegati, in quanto qualsiasi mancanza sotto il primo aspetto si traduce potenzialmente in una riduzione del secondo.⁸⁶

Al di là delle azioni volte a ribadire la natura europea dell'imposta sul valore aggiunto, le Istituzioni europee hanno preso atto dei difetti che caratterizzano il sistema attuale, la cui scarsa trasparenza conduce a situazioni come quella appena esaminata. In ragione di ciò, nella Risoluzione⁸⁷ sulla riforma delle risorse proprie il Parlamento europeo ha sottolineato la necessità di una modifica sostanziale della risorsa propria basata sull'IVA, attraverso la quale introdurre una semplificazione del modello attuale ed una riduzione dei costi amministrativi, oltre a fortificare la relazione tra la politica europea in tema di IVA e l'effettivo gettito riscosso dagli Stati membri. Inoltre il Parlamento ha riconosciuto il piano d'azione della Commissione volto a riformare il sistema IVA e ad instaurare un sistema definitivo di tassazione, evidenziando come tale riforma possa contribuire all'ampliamento della base imponibile e al contrasto delle frodi tributarie sull'IVA: in tal modo sarà possibile ottenere nuove entrate, una parte delle quali secondo il Parlamento europeo dovrebbero essere destinate alle risorse proprie dell'Unione europea.

⁸⁵ Causa C-539/09, Commissione c. Germania. Par.71.

⁸⁶ Causa C-539/09, Commissione c. Germania. Par.72.

⁸⁷ Risoluzione del Parlamento europeo del 14 marzo 2018 sulla riforma del sistema di risorse proprie dell'Unione Europea (2017/2053(INI))

Capitolo 2

LE FRODI CAROSELLO

2.1 Le distorsioni del regime transitorio: il meccanismo delle frodi carousel

Tramite il regime transitorio, come abbiamo visto, è stato possibile superare i confini doganali tra i Paesi Membri dell'UE⁸⁸, di conseguenza agevolando gli scambi tra gli operatori residenti o stabiliti nell'Unione e favorendo lo sviluppo del commercio internazionale all'interno del territorio europeo. All'interno di tale sistema i beni circolano senza venire sottoposti a tassazione; i soggetti cedenti infatti realizzano operazioni non imponibili, mentre gli acquirenti, dopo aver registrato la fattura integrata in base alle aliquote vigenti nel proprio Paese, si trovano ad avere lo stesso importo di IVA sia a credito che a debito: l'operazione intracomunitaria è quindi neutra per entrambi.

Tuttavia, è proprio in questo particolare meccanismo, il quale deroga rispetto al tradizionale regime impositivo in vigore all'interno dei singoli Stati europei, che si nasconde un tangibile rischio di frode. Ipotizziamo il caso di un'impresa italiana, che acquista le sue merci prevalentemente da fornitori comunitari residenti in altri Paesi dell'Unione per poi rivenderle ad un'altra impresa che opera sul territorio nazionale; quest'ultima, in seguito alla contabilizzazione dei propri acquisti, matura un credito d'imposta, il quale verrà in seguito contrapposto all'IVA a debito derivante dalle cessioni nazionali che l'impresa potrà in essere. Il soggetto che ha importato le merci dai Paesi europei invece tenderà ad accumulare un crescente debito IVA: a fronte dell'imposta

⁸⁸ In materia di confini doganali, occorre rilevare l'esistenza di alcune differenze tra il territorio doganale dell'UE e la somma dei territori che fanno parte del territorio geografico della comunità; infatti alcune zone rientranti nei diversi territori nazionali non fanno parte del territorio doganale comunitario, mentre altri territori che non rientrano nel territorio geografico della Comunità sono considerati a tutti gli effetti parte del territorio doganale comunitario. In tale contesto, si inseriscono le cosiddette zone franche, che vanno distinte tra integrali e di diritto comunitario; le zone franche integrali (per l'Italia, Livigno) si trovano al di fuori dal territorio doganale della Comunità Economica Europea ed al loro interno è in vigore il regime di extraterritorialità doganale, dal quale deriva una particolare legislazione fiscale e l'esenzione dai dazi per le merci immesse in consumo all'interno di tali zone, anche se politicamente costituiscono parte degli Stati membri coinvolti; le zone franche di diritto comunitario (per l'Italia, il porto franco di Trieste) invece si trovano nei confini del territorio doganale comunitario, e di conseguenza godono di una extraterritorialità solo fittizia, la quale comporta l'alleggerimento delle formalità doganali ed il godimento di alcuni benefici fiscali. Fonte: www.adm.gov.it

applicata in rivalsa sulle proprie vendite realizzate in territorio nazionale egli infatti non dispone di un credito da portare in detrazione, in quanto gli acquisti intracomunitari risultano essere fiscalmente neutri a causa del procedimento di inversione contabile.

Un quadro del genere si presta ad essere sfruttato dagli “importatori comunitari”, i quali hanno come obiettivo quello di sottrarsi agli oneri fiscali derivanti dall’applicazione del regime transitorio: la modalità tipica consiste nell’interposizione fittizia di un soggetto nell’acquisto intracomunitario, il quale deve figurare come acquirente nei confronti del rivenditore comunitario e come venditore nei confronti del “reale” acquirente nazionale. In questo schema il soggetto fittizio matura il debito d’imposta derivante dagli acquisti intracomunitari al posto del soggetto nazionale, il quale invece risulta invece essere un “comune” operatore che effettua degli acquisti da un fornitore residente nel suo stesso Paese, dai quali dunque deriva un credito IVA da utilizzare in detrazione; tale credito sorge in funzione dell’imposta corrisposta dall’acquirente nazionale al soggetto interposto, che tuttavia in seguito provvederà a “retrocederla” in tutto o in parte. Infine l’interposto, che sarebbe tenuto a versare l’importo risultante dal debito d’imposta, scomparirà dal mercato senza presentare alcuna dichiarazione, oppure presentandola ma non provvedendo al pagamento dell’imposta dovuta. A questo punto risulta evidente il “vantaggio” che i soggetti che realizzano tali condotte mirano a conseguire, ovvero quello di effettuare degli acquisti intracomunitari che non siano fiscalmente neutri, ma che invece, grazie all’imposizione del soggetto fittizio, generino in capo all’acquirente un credito IVA per un’imposta il cui onere in realtà non è mai stato sostenuto, in modo da ottenere un notevole vantaggio fiscale rispetto agli altri operatori del mercato che importano merci da Paesi europei.

Tale meccanismo fraudolento, noto come “frode carosello”, è stato oggetto della Relazione della Commissione europea del 16 aprile 2004 al Consiglio e al Parlamento sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, nella quale si è provveduto a descrivere dettagliatamente i vari passaggi attraverso cui si articola l’operazione. Un fornitore comunitario “A” (società interposta) realizza una vendita di merci ad un soggetto residente in un altro Paese membro, la società fittizia “B” (anche denominata *missing trader*), la quale effettua un acquisto senza pagamento dell’imposta in quanto si tratta di un’operazione intracomunitaria, da assoggettare al regime del *reverse charge*. In seguito “B” procede a rivendere le merci ad

un terzo soggetto “C” (*broker*) residente nel suo stesso paese, emettendo regolarmente la fattura; “B” quindi incassa da “C” l’IVA applicata in rivalsa sulla fornitura nazionale, ma tuttavia non procede a versarla all’Erario ed invece scompare dal mercato. Il *broker* “C” invece ottiene un credito IVA per l’imposta corrisposta al *missing trader*, che potrà usare in detrazione nel caso in cui proceda a rivendere le merci sul territorio nazionale o di cui potrà chiedere il rimborso nel caso in cui realizzi una cessione intracomunitaria esente verso “A”, la società interposta comunitaria da cui è iniziato lo scambio; se quest’ultima procede ad effettuare nuovamente una fornitura intracomunitaria alla società fittizia “B”, il meccanismo della frode ricomincia da capo: è proprio la ciclicità di queste operazioni che ha fatto assumere alla fattispecie il nominativo di “frode carosello”. Per ostacolare le indagini da parte degli organismi di controllo fiscale, è frequente che all’interno del circuito della frode carosello vengano inserite le cosiddette “società cuscinetto” o *buffer* (soggetto “D”); si tratta di società che adempiono regolarmente agli obblighi dettati dal regime IVA, le quali vengono interposte tra la società fittizia “B” ed il *broker* “C” in modo da rendere meno evidente il legame tra questi. E’ possibile che queste società “filtro” entrino a far parte del meccanismo fraudolento senza rendersene conto; tuttavia gli acquisti e le vendite che fanno parte di una frode carosello tendono ad essere riconoscibili in quanto solitamente avvengono con tempistiche più rapide e a prezzi inferiori rispetto a quelli tipici del mercato. Inoltre dal coinvolgimento nel meccanismo l’impresa cuscinetto ottiene un profitto veloce e sicuro, senza la sopportazione di alcun rischio d’impresa.⁸⁹ Pertanto nella maggior parte dei casi i buffer sono consapevoli di essere coinvolti in delle transazioni dal carattere irregolare.

Nell’immagine sottostante viene schematizzato il meccanismo delle frodi carosello secondo quanto esposto dalla Commissione Europea.

⁸⁹ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 32.

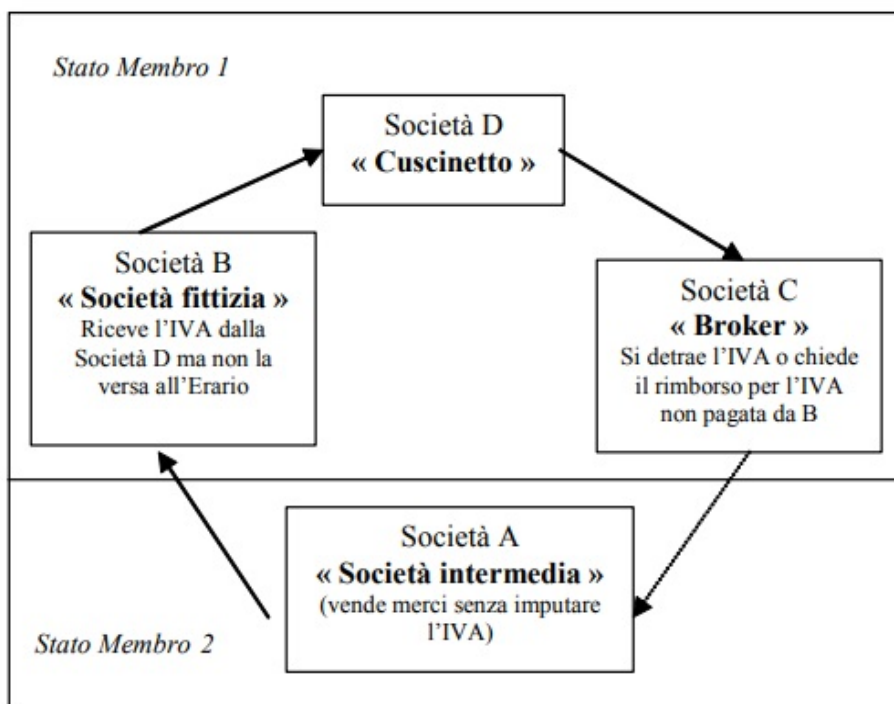


Figura 2.1. Schema di funzionamento della cosiddetta “frode carosello”. Fonte: Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull’utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, 2004, pag. 7.

2.1.1 Le modalità operative del broker

Alla luce di tale schema, il soggetto che coordina l’intera operazione e che ha interesse al funzionamento del sistema nel suo complesso è il *broker*, il quale riesce ad ottenere un “doppio vantaggio” tramite il *marchingegno* fraudolento: in primo luogo egli riesce ad inserire nel suo ciclo produttivo le merci intracomunitarie a condizioni vantaggiose, in funzione del credito d’imposta che ottiene dall’acquisto realizzato dalla società fittizia, che gli permetteranno di operare nel mercato di riferimento con prezzi più concorrenziali rispetto a quelli delle aziende competitor, ed in secondo luogo spartisce con il *missing trader* l’IVA che quest’ultimo non ha versato all’Erario. Infatti, dopo aver ricevuto dal *broker* la disponibilità finanziaria per effettuare l’acquisto dal fornitore comunitario, la società fittizia provvede a restituire allo stesso il denaro, oltre a tutta o una parte dell’imposta, ed infine scompare. Di fatto quella che si è effettivamente realizzata è una cessione dalla società intermedia straniera verso il *broker*, ovvero il

reale acquirente, mentre tutti i passaggi intermedi che vedono il coinvolgimento del *missing trader* sono da ritenersi documentati da fatture per operazioni inesistenti.⁹⁰

Per quanto riguarda le operazioni a valle, la società *broker* può mettere in atto due diverse condotte, in base alle quali è possibile distinguere due tipologie di frodi carosello⁹¹:

- Se procede a rivendere le merci ad altri soggetti operanti nel suo stesso Paese, il carosello viene definito come “aperto”; in questo caso lo scambio intracomunitario è stato effettivamente posto in essere, in quanto per immettere le merci sul mercato nazionale il broker deve averne concretamente acquisito la disponibilità materiale. Gli scambi fatti figurare come realizzati dal *missing trader* si configurano quindi come soggettivamente inesistenti, poiché l’operazione è oggettivamente avvenuta, ma non tra la società fittizia ed il fornitore comunitario, bensì tra quest’ultimo ed il *broker*. Nel carosello aperto l’IVA a credito viene portata in detrazione dell’imposta a debito applicata in rivalsa sulle cessioni nazionali.
- Alternativamente viene realizzata un’ulteriore cessione intracomunitaria non imponibile verso il fornitore originario, la quale non determina per il *broker* alcuna imposta a debito da contrapporre al credito IVA, di cui invece verrà chiesto il rimborso. In questo caso si inquadra una frode a carosello “chiuso”, dove il procedimento viene ripetuto svariate volte al fine di generare dei crediti (in capo al *broker*) e debiti d’imposta (in capo al *missing trader*) sempre maggiori; la merce oggetto delle operazioni viene movimentata solamente a livello documentale, fino a quando i soggetti coinvolti si accordano per realizzare un carosello “aperto” per far uscire finalmente i prodotti dal circuito ed immetterli nel mercato.

Il meccanismo delle frodi carosello è applicabile a qualsiasi tipologia di merce; tuttavia queste si sono rivelate efficaci soprattutto nei settori relativi a beni di largo consumo dove la concorrenza di prezzo rappresenta uno dei fattori critici di successo del

⁹⁰ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag 32.

⁹¹ CASAZZA, A; LUPO, R; *op. ult. cit, ibidem*.

mercato⁹². Le testimonianze raccolte nelle indagini dall’Agenzia delle Dogane⁹³ hanno testimoniato come tali frodi riguardino con particolare frequenza prodotti di alta tecnologia e a rapida obsolescenza tecnica come telefoni cellulari, computer, microprocessori ecc., i quali oltre ad essere facilmente trasportabili, sono oggetto di un commercio su ampia scala e possiedono un valore economico piuttosto elevato, il che li rende particolarmente adatti ad essere inseriti nel marchingegno del carosello volto a creare cospicui crediti e debiti IVA.

La preoccupante frequenza delle frodi sull’IVA intracomunitaria in settori come quello tecnologico ha portato i vari ordinamenti degli Stati membri a predisporre degli strumenti di contrasto in tali ambiti, sui quali si tornerà nel corso del terzo capitolo; tale azione, peraltro, ha determinato l’estensione del meccanismo fraudolento anche al settore dei servizi⁹⁴. In ogni caso la maggior parte dei casi continua a riguardare le cessioni di beni, quindi anche in ragione di una maggior semplicità espositiva, nel proseguo dell’elaborato ci si continuerà a riferire a tale fattispecie.

2.1.2 Le caratteristiche del *missing trader*

Per concludere questa prima panoramica generale sulle frodi carosello, è necessario soffermarsi sul ruolo del *missing trader*, in quanto il suo inserimento nella catena commerciale rappresenta il “punto focale” del fenomeno nel suo assetto più tradizionale.⁹⁵ Infatti, affinché si possa parlare di frode IVA, non basta vi sia un cessionario che detragga l’imposta contemporaneamente non versata dal cedente, ma in merito a quest’ultimo deve trattarsi di un soggetto fittizio, interposto nell’operazione al fine di mettere in piedi un “sistema fraudolento” in grado di incamerare il tributo portato in detrazione dal cessionario, allo scopo di trarne un illecito vantaggio.⁹⁶

⁹² MEREU, A; La repressione penale delle frodi IVA; Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma, 2011, pag. 10.

⁹³ Si vedano i diversi comunicati stampa sul sito dell’Agenzia delle Dogane e Monopoli www.adm.gov.it. Il più recente in materia, Comunicato stampa del 05.09.2022, Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli di Foggia, *Foggia: frode carosello nel settore dei prodotti tecnologici*, annunciava la scoperta di una frode IVA per oltre 26.000.000 euro realizzata da una società operante a livello intracomunitario nell’ambito del commercio di prodotti tecnologici.

⁹⁴ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, ed. 2021, pag. 33.

⁹⁵ MEREU, A; La repressione penale delle frodi IVA; Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma, 2011, pag. XX.

⁹⁶ GIOVANARDI, A; Le frodi IVA: profili ricostruttivi, ed. 2015, pag. 14.

La società fittizia, che viene anche comunemente denominata “cartiera”, ha come attività principale quella di emettere fatture per operazioni inesistenti, con lo scopo di risultare l’unico soggetto, all’interno della triangolazione con il soggetto interposto estero e l’intermediario nazionale, ad essere gravato da un debito IVA nei confronti dell’Erario; al massimo, in modo da rendere più complessi gli accertamenti, il *missing trader* presta la propria disponibilità al magazzinaggio della merce ceduta per un arco temporale molto ridotto, oppure assume il ruolo di vettore di trasporto dei prodotti oggetto della cessione.

Come si è detto, l’intero meccanismo della frode è gestito dal *broker*, il reale acquirente della cessione intracomunitaria, il quale si adopera per interporre tra se stesso ed il fornitore comunitario un soggetto che sia il più funzionale possibile all’operazione che intende realizzare. In tal senso, la titolarità e l’amministrazione della società fittizia viene affidata a dei prestanome (le cosiddette “teste di legno”), ovvero individui non dotati delle competenze richieste dal ruolo di cui vengono investiti, ma a cui il broker affida formalmente la gestione della società che fungerà da cartiera all’interno del meccanismo fraudolento: questi, dal loro canto, accettano l’incarico a fronte di un compenso fisso e della partecipazione alla futura spartizione del gettito IVA che verrà sottratto all’Erario. Solitamente queste figure vengono scelte tra individui anziani che non dispongono di ingenti patrimoni, in modo che eventuali azioni di recupero da parte del Fisco in caso di scoperta della frode abbiano limitate risorse su cui rifarsi. Pur non essendo possibile individuare dei tratti comuni a tutte le cartiere, anche in ragione della diversità dei settori coinvolti dal fenomeno, dall’esperienza operativa sono emerse alcune caratteristiche che frequentemente si sono rilevate sintomatiche di società fittizie coinvolte in operazioni fraudolente; tra queste troviamo⁹⁷:

- Il mancato rispetto degli obblighi fiscali e contabili disposti dalla normativa IVA, come la registrazione delle fatture di acquisto intracomunitarie opportunamente integrate, la disposizione della liquidazione periodica, il versamento dell’imposta e la comunicazione dei dati richiesti dai modelli *Intrastat*;
- La breve durata dell’attività; spesso le cartiere rimangono operative per un periodo inferiore all’anno solare, fino ad un massimo di 18-24 mesi. Inoltre è

⁹⁷ L’elenco delle caratteristiche del *missing trader* è ricavato tramite le osservazioni di CASAZZA, A; LUPO, R; in Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 34-35 e DI CAPUA, M; in L’attività dell’Agenzia delle entrate per la prevenzione ed il contrasto dell’elusione e delle frodi, Convegno Le Frodi IVA, 2005, pag. 4.

solito che la società venga messa in stato di liquidazione dopo pochi mesi dall'inizio dell'attività;

- La limitata organizzazione aziendale; a fronte dell'ingente ammontare di acquisti intracomunitari e cessioni interne, la società non dispone di una struttura organizzativa di dimensioni corrispondenti a tale volume di affari, risultando carente sotto aspetti come quello del personale e dei luoghi preposti allo svolgimento dell'attività;
- La natura giuridica di società di capitali (tipicamente una società a responsabilità limitata) con capitale minimo, sproporzionato al considerevole volume di operazioni realizzate;
- Lo stabilimento della sede legale e amministrativa presso uno studio commercialistico o legale, se non addirittura presso un indirizzo completamente falso. A livello geografico è frequente che si tratti di un'area urbana densamente popolata, ad alta concentrazione di soggetti passivi che intrattengono scambi con operatori comunitari;
- La rapidità degli scambi all'interno della catena commerciale: le date delle fatture sono racchiuse un arco temporale limitato, ed i pagamenti vengono effettuati tramite bonifici bancari urgenti o istantanei, in modo da accreditare le somme anche nella stessa data dell'acquisto o della vendita; oltretutto i pagamenti delle fatture di vendita (emesse nei confronti del *broker*) tendenzialmente precedono il saldo della fattura di acquisto intracomunitario alla società europea interposta da parte del *missing trader*, a testimonianza del fatto che quest'ultimo non dispone di capitali propri, ma invece utilizza la somma ricevuta dal suo cessionario per pagare il fornitore comunitario (talvolta i pagamenti vengono disposti direttamente dai rappresentati dell'intermediario nazionale, che gestiscono i conti bancari della società fittizia).

Il *missing trader*, quindi, risulta essere il tassello fondamentale nella realizzazione delle frodi carousel, in quanto la sua fittizia interposizione determina la creazione di quel sistema che, basandosi sulla caratteristica che ha portato l'IVA ad essere preferita in sede europea, ovvero la neutralità, permette al soggetto che coordina la frode di effettuare un'indebita detrazione dell'imposta esposta in fattura, consentendogli di conseguire un notevole vantaggio concorrenziale.

2.2 Le frodi tramite falsa dichiarazione d'intento

Come osservato, la frode viene realizzata tramite il mancato versamento dell'imposta, addebitata in rivalsa al broker e da questo detratta, da parte della cartiera, il soggetto che a livello documentale ha effettuato l'operazione di acquisto intracomunitario senza vedersi addebitata l'IVA. Dalla contrapposizione tra l'imposta applicata in rivalsa sulle fatture di vendita interne e gli acquisti dal fornitore comunitario fiscalmente neutri in ragione della loro soggezione al *reverse charge*, emerge per il *missing trader* una posizione sistematicamente debitoria nei confronti dell'Erario, che permette di massimizzare il vantaggio nel momento in cui non si procede alla liquidazione del tributo. Tale situazione, determinata attraverso la particolare triangolazione nel contesto degli scambi intracomunitari, può realizzarsi anche⁹⁸:

- Nelle importazioni, quando la merce extracomunitaria viene acquistata dalla società cartiera;
- Nei rapporti interni;

Infatti, a livello generale, è possibile affermare che in tutti quei casi dove il Legislatore concede al cessionario di effettuare un acquisto senza che gli venga addebitata l'IVA, tale fattispecie si presta, potenzialmente, all'attuazione di una condotta fraudolenta.⁹⁹

Per quanto riguarda i rapporti interni, è possibile mettere in atto delle frodi grazie alla simulazione di determinate caratteristiche soggettive della figura che realizza l'acquisto, che legittimino tale soggetto ad operare secondo un regime differente da quello generale. Una circostanza che rispetta detti presupposti è quella dell'esportatore abituale, al quale viene concesso di effettuare acquisti nazionali senza l'applicazione in rivalsa dell'IVA da parte del fornitore: in tale contesto la condotta fittizia prevede il rilascio di una falsa dichiarazione d'intento da parte del soggetto che assume il ruolo di *missing trader*, al fine di ottenere un'illegittima non applicazione dell'IVA sui propri acquisti. Prima di analizzare nel dettaglio il funzionamento di tale pratica, è necessario esaminare la disciplina relativa alle esportazioni già affrontata nel primo capitolo, la quale si rende necessaria di un ulteriore approfondimento al fine di un migliore inquadramento della fattispecie fraudolenta.

⁹⁸ GIOVANARDI, A; Le frodi IVA: profili ricostruttivi, ed. 2015, pag. 30.

⁹⁹ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 35.

Come constatato precedentemente, gli operatori che realizzano esportazioni tendono a trovarsi sistematicamente in una posizione creditoria verso l'Erario a livello di IVA; si tratta di una situazione determinata dal fatto che tale categoria di soggetti, a fronte della realizzazione di cessioni e prestazioni di servizi non imponibili (le quali non prevedono l'applicazione dell'IVA in rivalsa a carico dei cessionari non residenti), dall'altro lato effettuano acquisti in territorio nazionale (che invece prevedono l'addebito dell'imposta da parte del fornitore ed in relazione alla quale è garantito il diritto di detrazione), comportando in tal modo il sorgere del credito. Onde evitare che le tempistiche e l'onerosità delle procedure per ottenere il rimborso del credito siano un fattore penalizzante per gli esportatori, è stato disciplinato¹⁰⁰ il cosiddetto "regime del *plafond*", attraverso cui il Legislatore comunitario attribuisce agli ordinamenti degli Stati membri la possibilità di adottare un particolare regime IVA, in base al quale viene fissato un certo ammontare di esportazioni realizzate dai soggetti passivi nei dodici precedenti, che se rispettato permette a questi di acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta.

Il Legislatore italiano ha colto tale facoltà, ed ha introdotto la figura dell'esportatore abituale¹⁰¹, a cui viene concesso di effettuare acquisti ed importazioni di beni e servizi in sospensione d'imposta, a condizione che abbia presentato o inviato al proprio fornitore la "lettera d'intento", ovvero una dichiarazione, redatta e da inoltrare secondo specifiche modalità¹⁰², dove il soggetto passivo indica i requisiti che gli permettono di accedere al beneficio in questione. In particolare la normativa nazionale concede lo *status* di esportatore abituale agli operatori il cui volume d'affari¹⁰³, nel periodo di riferimento¹⁰⁴, sia costituito per un ammontare superiore al 10% da corrispettivi derivanti da cessioni all'esportazione e operazioni ad esse assimilate¹⁰⁵, servizi internazionali o cessioni intracomunitarie ed operazioni ad esse assimilate¹⁰⁶; detta somma va quindi a costituire il *plafond* IVA per l'esportatore abituale, che potrà effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta da parte dei cedenti o prestatori entro tale limite.

¹⁰⁰ Direttiva 28 Novembre 2006, n.2006/112/CE, art. 164.

¹⁰¹ D.L. 29 Dicembre 1983, n.746, art.1, comma 1, lettera a).

¹⁰² Ex D.L. 29 Dicembre 1983, n.746, art.3, comma 1, lettera c).

¹⁰³ Il volume d'affari viene determinato secondo quanto disposto dal d.p.r. 633/1972, art.20.

¹⁰⁴ Il periodo di riferimento può essere l'anno solare precedente ("metodo fisso") oppure i dodici mesi precedenti (metodo "mobile").

¹⁰⁵ D.p.r. 633/1972, art.8-bis.

¹⁰⁶ D.L. 633/1972, art.41 e art.58.

In questo contesto, creato al fine di agevolare gli operatori attivi nel settore dell'*export*, vediamo riprodursi gli elementi che consentono ai soggetti organizzatori della frode di sottrarre il debito IVA dovuto all'Erario così come avviene nello schema più tradizionale delle frodi carosello. La figura che assume il ruolo del *missing trader* nella fattispecie in esame è quella del presunto esportatore abituale, che effettua acquisti in sospensione d'imposta; la frode viene realizzata tramite:

- Dichiarazioni di intento false, quando il soggetto passivo che acquista in sospensione d'imposta non possiede i requisiti per assumere lo *status* di esportatore abituale;
- Dichiarazioni di intento ideologicamente false, quando pur rientrando nei parametri che consentono di poter usufruire del *plafond*, il soggetto passivo effettua gli acquisti senza applicazione dell'imposta non in funzione di future esportazioni, ma di cessioni interne.

A prescindere dalla completa o ideologica contraffazione della dichiarazione d'intento, il soggetto che in base ad essa acquista la merce in sospensione d'imposta, provvederà a rivendere i prodotti sul territorio nazionale (invece di porre in essere delle operazioni al di fuori dei confini dello Stato, presupposto dello *status* di esportatore abituale in primo luogo), addebitando l'IVA in rivalsa ai propri clienti; quest'ultimi versano il corrispettivo dell'operazione e l'imposta dovuta al proprio fornitore, la quale sarà poi oggetto di detrazione. Per il *missing trader* viene quindi a configurarsi una posizione IVA patologicamente a debito: a fronte dell'imposta incassata dai clienti, egli non dispone di un credito da contrapporre: è la stessa situazione della cartiera nella frode sulle operazioni intracomunitarie, e come avviene in determinata casistica, l'operatore non procede alla liquidazione dell'imposta dovuta e scompare dal mercato, compiendo in tal modo il meccanismo fraudolento.

Nonostante vi siano diversi aspetti in comune, le frodi tramite falsa dichiarazione di intento non corrispondono del tutto con la fattispecie delle frodi carosello in ambito comunitario.¹⁰⁷ Come affermato, la dichiarazione d'intento è la comunicazione tramite la quale il soggetto che intende realizzare degli acquisti in sospensione d'imposta comunica ai propri fornitori di essere identificabile come esportatore abituale, titolo che

¹⁰⁷ GIOVANARDI, A; Le frodi IVA: profili ricostruttivi, ed. 2015, pag. 31.

viene attribuito a seconda di una percentuale minima (10%) di incidenza delle operazioni rivolte all'estero sul volume d'affare complessivo del soggetto passivo, nell'anno o nei dodici mesi precedenti. Soffermando l'attenzione sull'aspetto temporale, si deduce che un soggetto passivo che voglia effettuare degli acquisti senza applicazione dell'IVA da parte del proprio fornitore, deve aver avviato la propria attività da almeno un anno, altrimenti non è sistematicamente possibile ottenere la qualifica di esportatore abituale. Inoltre in quanto soggetto dedito a realizzare operazioni all'estero, chi acquista tramite sospensione d'imposta deve essere iscritto al VIES, il sistema europeo di banca dati delle partite IVA degli operatori attivi negli scambi intracomunitari, al quale anche gli operatori che intrattengono scambi con detti soggetti hanno accesso. Dalle seguenti considerazioni, appare evidente come sia difficile per i fornitori dell'esportatore abituale sostenere di non essere consapevoli della falsità della dichiarazione d'intento ricevuta, nei casi in cui il loro cessionario abbia avviato la propria attività da meno di dodici mesi.

Tenendo presente che la vita dei *missing trader* è solitamente breve, in quanto trattasi di soggetti fittizi mirati ad incamerare ingenti debiti IVA rapidamente prima di essere individuati dall'amministrazione finanziaria, appare poco conveniente creare una cartiera *ad hoc* per realizzare una frode tramite falsa dichiarazione d'intento; la fattispecie si presta maggiormente ad interessare società già operative, le quali hanno effettivamente conseguito i requisiti per essere esportatore abituale, che scelgono di entrare a far parte del marchingegno fraudolento al fine di conseguire l'illecito vantaggio.

In ultimo, va rilevato che la disciplina nazionale in materia di dichiarazioni d'intento è andata incontro a svariate modifiche nel corso degli anni, fino ad arrivare alle disposizioni previste dal cosiddetto "decreto crescita"¹⁰⁸ nel 2019, tramite le quali è stato rafforzato il ruolo dell'amministrazione fiscale nel processo di gestione della procedura, oltre ad offrire delle misure di riduzione e semplificazione degli oneri fiscali ed amministrativi in capo ai soggetti passivi.

¹⁰⁸ D.L. 30 aprile 2019 n.34, recante *Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*. Convertito art.1, comma 1, L.28 giugno 2019, n.58.

Tradizionalmente, l'operatore volto ad avvalersi della facoltà di effettuare acquisti in sospensione d'imposta, dopo aver predisposto ed inviato telematicamente all'Agenzia delle entrate l'apposito modello ministeriale, consegnava la dichiarazione d'intento al fornitore a cui richiedeva l'emissione della fattura senza l'applicazione dell'IVA in rivalsa, congiuntamente alla ricevuta di presentazione della stessa all'Agenzia. Il fornitore procedeva alla fatturazione indicando nel documento gli estremi della dichiarazione d'intento, ed in seguito la contabilizzava in apposito registro con numerazione progressiva; il dichiarante, che conservava una copia della del documento per se stesso, era tenuto allo stesso adempimento.

In seguito alle novità introdotte dal D.L. 34/2019 invece¹⁰⁹, l'esportatore abituale è sempre obbligato a trasmettere la dichiarazione d'intento tramite via telematica all'Agenzia delle Entrate, che emette apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione, mentre non è più tenuto a recapitare una copia del modello al fornitore; inoltre decadono i relativi obblighi di contabilizzazione e conservazione.

La comunicazione dei dati della dichiarazione di intento, in base alle quale determinati cedenti o prestatori non dovranno applicare l'imposta verso i loro clienti inquadrabili come esportatori abituali, viene effettuata direttamente dall'amministrazione finanziaria. Secondo le modalità adottate¹¹⁰, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione di ciascun fornitore, nel proprio "Cassetto fiscale"¹¹¹, le informazioni relative alle dichiarazioni di intento dei loro cessionari autorizzati ad acquistare in sospensione d'imposta, tra cui il protocollo di ricezione del modello; tale dato assume particolare rilevanza in quanto dovrà essere indicato sulle fatture emesse secondo la particolare disciplina in esame (mentre in precedenza era sufficiente riportare gli estremi della dichiarazione). Tale disposizione risulta essere particolarmente rilevante in quanto attribuisce ad un dato proveniente direttamente dall'amministrazione finanziaria il valore di requisito formale per l'emissione di fatture senza applicazione dell'IVA in base a dichiarazioni di intento.

¹⁰⁹ Art.12 septies D.L. 30 aprile 2019 n.34, *Semplificazioni in materia di dichiarazioni di intento relative all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto*, che modifica il D.L. n.746/1983.

¹¹⁰ Tramite Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 febbraio 2020.

¹¹¹ Il Cassetto Fiscale è un servizio telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate; all'interno della propria area riservata sul sito governativo dell'Agenzia, i contribuenti hanno accesso alle loro informazioni e documentazioni fiscali.

L'intero processo di revisione delle disposizioni in materia si colloca nel contesto degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021 posti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, i quali sono rivolti ad un potenziamento dell'assetto generale degli organi dell'amministrazione finanziaria e fiscale. Tale avanzamento deve fare leva sugli strumenti messi a disposizione dalle tecnologie digitali, che come evidenziato dalla Commissione Europea¹¹², sono fondamentali per migliorare i servizi offerti ai contribuenti ed allo stesso tempo contrastare in modo più mirato la *tax non compliance*; l'utilizzo del Cassetto Fiscale per le comunicazioni relative alle dichiarazioni di intento si inserisce sicuramente in tale processo di transizione digitale.

2.3 Le frodi tramite deposito IVA

Anche l'ambito delle importazioni è coinvolto dal fenomeno delle frodi IVA: in tale ramo si è infatti diffusa una particolare "variante" del meccanismo fraudolento, basata sulla sospensione del pagamento dell'imposta in seguito allo stoccaggio della merce oggetto dell'operazione all'interno di un deposito IVA, la cui relativa materia è opportuno approfondire prima di affrontare le condotte volte ad sfruttarla in modo illegittimo.

I depositi fiscali sono dei luoghi fisici, situati all'interno del territorio dello Stato, dove le merci vengono immagazzinate temporaneamente in regime di sospensione d'imposta, ovvero posticipando l'assolvimento della stessa al momento di estrazione dal deposito. Si tratta di una pratica, a cui vengono ammessi esclusivamente i soggetti passivi a differenza dei consumatori privati, che consente di differire il momento in cui si verifica il presupposto impositivo: grazie a ciò gli operatori sono in grado di ridurre il rischio legato alla propria attività d'impresa, in quanto rimandano il pagamento dell'imposta sulle merci da loro acquistate al momento dell'estrazione dal deposito, che avverrà convenientemente in circostanze prossime alla vendita. E' possibile distinguere tre tipologie di depositi fiscali:

- Il deposito doganale, per le merci provenienti da Stati extracomunitari;
- Il deposito fiscale accisa, per i prodotti soggetti a tale imposta;
- Il deposito IVA, per le merci nazionali o provenienti da Stati comunitari;

¹¹² europa.eu/what-we-do/digital-transition_it

Quest'ultimo è stato istituito dal Legislatore comunitario tramite Direttiva¹¹³, al fine di impedire che i beni comunitari siano assoggettati a disposizioni fiscali meno favorevoli di quelli provenienti da territori extracomunitari, per i quali esisteva già la possibilità di essere introdotti in appositi depositi doganali, rinviando il pagamento dell'IVA in sede di estrazione; il Legislatore italiano ha recepito la Direttiva tramite l'art. 50 bis del D.L. n. 331/1993, dettando la disciplina relativa ai Depositi IVA.

E' fondamentale rilevare fin da subito che la merce introdotta nel deposito IVA è libera di circolare: ai sensi del comma 4 del citato art. 50-bis, ad esempio, i beni introdotti nel deposito possono essere oggetto di cessione – ad altri soggetti passivi nazionali, oppure anche ad altri imprenditori comunitari o extracomunitari con trasporto dei beni fuori dal territorio nazionale – e di trasferimento ad altro deposito IVA, ovviamente sotto regime di sospensione d'imposta; l'assolvimento di questa avverrà all'estrazione, che rappresenta il momento di immissione al consumo del bene.

Anche i beni oggetto di importazione possono essere introdotti nel deposito IVA: la normativa¹¹⁴ infatti dispone che le operazioni di acquisto di beni provenienti da Stati extracomunitari, per i quali sono state compiute le operazioni di immissione in libera pratica¹¹⁵, possano essere effettuate senza pagamento dell'IVA in dogana a condizione che il cessionario si impegni ad introdurre la merce sdoganata in un deposito IVA, differendo in tal modo il versamento dell'imposta.

Considerata la non soggezione ad imposta che caratterizza il procedimento di immissione dei beni nel deposito IVA, unitariamente alla disposizione che tuttavia permette a questi di essere oggetto di diverse tipologie di cessioni all'interno di tale

¹¹³ Tramite l'art.16 della VI Direttiva IVA, oggi trasfuso negli artt. 154-166 e 2020 della Direttiva 2006/112/CEE. In particolare al paragrafo 1: *"(...) gli Stati membri possono (...) prendere misure particolari per non sottoporre all'imposta sul valore aggiunto le operazioni seguenti o alcune di esse, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finali e che l'importo dell'imposta sul valore aggiunto percepito al momento dell'immissione in consumo corrisponda all'importo della stessa che avrebbe dovuto essere percepito se ognuna di tali operazioni fosse stata tassata all'importazione o all'interno del paese(...)"*.

¹¹⁴ Art.50 bis D.L. n.331/1993, art.4, lettera b).

¹¹⁵ La merce extracomunitaria destinata al mercato dell'Unione o al consumo privato nel contesto del territorio doganale dell'Unione è soggetta alla normativa prevista dal regime di immissione in libera pratica; esso comporta la riscossione dei dazi e di tutti gli altri oneri dovuti, l'applicazione delle disposizioni di politica commerciale e l'espletamento di altre formalità (Fonte: www.adm.gov.it). L'assolvimento delle procedure di immissione in libera pratica (al cui accertamento è proposta l'Agenzia delle Dogane) fa acquisire ai beni lo status di "merce comunitaria"; le suddette vanno distinte dal pagamento dell'IVA all'importazione (la cui sorveglianza spetta all'Agenzia delle Entrate), che invece determina l'immissione al consumo dei beni. In ogni caso, l'introduzione della merce oggetto di importazione in un deposito doganale consente di differire il pagamento sia dei dazi doganali che dell'IVA; se invece i beni importati vengono destinati ad un Deposito IVA, questo comporta l'adempimento delle procedure di immissione in libera pratica.

luogo fisico, risulta intuibile come la disciplina dei depositi fiscali si presti alla messa in atto di condotte frodatriche tramite false fatturazioni, in modo simile a come avviene nelle frodi in ambito di IVA intracomunitaria¹¹⁶.

Nell'ipotesi più semplice, è sufficiente introdurre il bene nel deposito ed in seguito emettere una falsa fattura che simuli una delle operazioni previste dall'art. 50 bis, comma 4 del D.L. 331/1993. Si prenda come esempio un soggetto passivo nazionale che effettua un'importazione, e che dopo aver espletato le procedure di immissione in libera pratica in dogana, immetta i beni oggetto dell'acquisto extracomunitario in un deposito IVA, con l'intento di destinarli in seguito al commercio nazionale; al momento dell'estrazione l'importatore è tenuto all'assolvimento dell'imposta, la quale avviene secondo il meccanismo del *reverse charge* secondo quanto disposto dal comma 6 dell'art. 50-bis D.L. Con l'obiettivo di evitare tale adempimento, il soggetto acquirente emette una falsa fattura per una delle operazioni che non prevedono il versamento dell'imposta sul valore aggiunto previste per i depositi IVA¹¹⁷, mentre in realtà procede a vendere "in nero" la merce oggetto di importazione al suo cliente nazionale, che a sua volta provvederà a regolarizzare il proprio magazzino tramite emissione di un'altra fattura fittizia.

Alternativamente la frode può avvenire tramite l'interposizione di un soggetto che funga da "cartiera", il quale provvede ad estrarre la merce e ad assolvere l'imposta dovuta con emissione, secondo il meccanismo di inversione contabile¹¹⁸, di autofattura o di integrazione del documento ricevuto dal cedente extracomunitario (con conseguente venire meno dell'obbligo del versamento in quanto l'imposta dovuta sull'operazione verrà contabilizzata sia a credito che a debito). In seguito il soggetto interposto procede alla vendita della merce al beneficiario o ad altro soggetto con funzione di *buffer*, stabilendo convenientemente un corrispettivo sottocosto: in questo modo il soggetto che di fatto assume il ruolo del *broker* riesce ad approvvigionarsi ad un prezzo inferiore rispetto a quello generalmente praticato sul mercato, conseguendo così un indubbio vantaggio competitivo, ed inoltre ottiene un credito IVA da utilizzare in detrazione.

¹¹⁶ MEREU, A; La repressione penale delle frodi IVA; Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma, 2011, pag. 17.

¹¹⁷ Per es. cessione intracomunitaria di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della comunità europea ex. art.50 bis D.L. 331/1993, comma 4, lettera f).

¹¹⁸ Ai sensi dell'art.17, comma 2, del d.p.r. n.633/1972, richiamato dall'art.50 bis del D.L. 331/1993, comma 6.

Dall'altro lato invece il soggetto fittizio che ha estratto la merce dal deposito fiscale si trova fisiologicamente in una posizione debitoria verso l'Erario, ma tuttavia non dichiara e non versa l'imposta dovuta e scompare dal mercato diventando così *missing trader*.

La seguente configurazione di frode IVA, diventata in breve tempo molto diffusa per evasioni di ammontare particolarmente consistente¹¹⁹, ha subito un notevole ridimensionamento successivamente a mirati interventi normativi nel 2011. Al fine di ridurre il ricorso ai depositi IVA con l'intento di porre in essere condotte fraudolente, fu stabilito¹²⁰ che il differimento del pagamento dell'IVA in sede di immissione dei beni in libera pratica potesse essere concesso solamente ai soggetti che presentavano una garanzia commisurata all'imposta di cui posticipavano il versamento, esonerando da tale adempimento solo alcune specifiche categorie.¹²¹

Inoltre fu previsto¹²² che ai fini dell'estrazione della merce dai depositi IVA per utilizzo o commercializzazione della stessa nello Stato, il soggetto passivo che intende effettuare tale operazione deve rispettare determinati requisiti che dimostrino "*un effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA*"¹²³, i quali vengono attestati tramite la consegna al gestore del deposito IVA una dichiarazione sostitutiva di notorietà¹²⁴.

Le suddette disposizioni hanno quindi introdotto, per gli operatori intenzionati a servirsi dei depositi IVA, l'obbligo di presentare idonea garanzia e di attestare specifici requisiti di affidabilità: con particolare riferimento al secondo adempimento, va rilevato che si tratta di qualità tipicamente incompatibili con le figure che vengono solitamente interposte nelle catene commerciali con il ruolo di *missing trader*¹²⁵. In ragione di ciò e similmente a quanto affermato per le frodi mediante falsa dichiarazione d'intento, le frodi tramite deposito IVA tendono a servirsi di società effettivamente attive che dispongono dei requisiti necessari per operare in tale ambito, le quali non versando

¹¹⁹ GIOVANARDI, A; Le frodi IVA: profili ricostruttivi, ed. 2015, pag. 35.

¹²⁰ Tramite il D.L. 13 maggio 2011, n.70, art.7, comma 2, lettera c-ter).

¹²¹ Ovvero "*i soggetti certificati ai sensi dell'articolo 14-bis del regolamento (CEE) n.2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993*" e "*quelli esonerati ai sensi dell'art.90 del teso unico delle disposizioni legislative in materia doganale, al cui d.p.r. 23 gennaio 1973, n.43*".

¹²² Tramite il D.L. 13 agosto 2011, n.138, art.2, comma 36-*vicies quater*.

¹²³ D.L. 13 agosto 2011, n.138, art.2, comma 36-*vicies quater*.

¹²⁴ Introdotta dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n.57215 del 24 Marzo 2017.

¹²⁵ GIOVANARDI, A; op.ult.cit, *ibidem*.

l'IVA sulle vendite realizzate dopo aver estratto i beni dal deposito entrano a far parte del circuito fraudolento; con riguardo invece alla presentazione della garanzia, la questione può essere superata tramite il coinvolgimento di un soggetto esonerato da tale adempimento. In ogni caso l'introduzione delle misure previste rispettivamente dal D.L. n. 70/2011 e dal D.L. n. 133/2011 ha effettivamente prodotto gli effetti sperati dal Legislatore, rendendo il meccanismo fraudolento che coinvolge i depositi fiscali meno invitante per i soggetti intenzionati a mettere in atto una frode IVA.

2.4 Inquadramento nell'ambito delle fattispecie del D.Lgs. n. 74/2000

Giunti a questo punto, è possibile avere una visione d'insieme del fenomeno delle frodi carousel, il quale presenta sicuramente dei tratti distintivi che, tra l'altro, hanno comportato uno sforzo particolare per l'inquadramento della fattispecie da parte dell'ordinamento tributario e penalistico italiano.

Le frodi IVA sono costruite per sfruttare in modo illegittimo il meccanismo della rivalsa e della detrazione che permette all'imposta sul valore aggiunto di risultare neutrale per i soggetti passivi, in modo da conseguire fraudolentemente un indebito vantaggio; ciò avviene tramite la messa in atto di specifiche condotte, che come si è analizzato nei paragrafi precedenti, permettono di determinare un credito IVA da portare in detrazione in capo ad un soggetto, ed una posizione sistematicamente a debito che non viene saldata in capo ad un altro; quest'ultima viene a crearsi in quanto tale soggetto, ovvero il *missing trader*:

- Ha effettuato degli acquisti intracomunitari, regolati dal regime transitorio;
- Ha acquistato in regime di sospensione d'imposta, sulla base di una dichiarazione d'intento;
- Ha importato dei beni introducendoli in un deposito IVA, determinando in tal modo la soggezione al regime del *reverse charge* al momento dell'estrazione.

In tutte e tre le casistiche il fornitore non ha esercitato, secondo esplicita previsione di legge, il diritto di rivalsa, determinando conseguentemente il sorgere di un debito IVA per il cliente che in seguito vada a realizzare delle cessioni imponibili: la frode si realizza tramite l'interposizione in tale posizione di un soggetto privo di consistenza patrimoniale, il quale non dichiara nulla o in ogni caso non precede al versamento dell'imposta dovuta.

L'aspetto principale da cogliere dalla seguente panoramica sulle frodi IVA è la spiccata autonomia che contraddistingue la fattispecie dal punto di vista concettuale¹²⁶, in quanto il particolare marchingegno, volto a conseguire l'illecito vantaggio a cui più volte si è fatto riferimento, trova il suo fondamento su istituti che caratterizzano esclusivamente l'imposta sul valore aggiunto. Si può quindi affermare che le frodi carosello costituiscono una peculiarità del tributo, nel senso che *"nell'IVA può aversi un tipo di frode che non si ha nelle altre imposte: si tratta dell'esercizio indebito del diritto di detrazione, connesso alla simulazione di acquisti non effettuati: di qui il fenomeno delle cosiddette cartiere, società che vendono fatture false"*¹²⁷.

L'ordinamento italiano non è rimasto indifferente nei confronti di condotte tanto deplorevoli, le quali, in ragione della loro complessità, non sono risultate di semplice inquadramento da parte del Legislatore; la disciplina dei reati tributari, contenuta quasi interamente nel D.Lgs. n. 74 del 2000, ha disposto delle fattispecie di frode fiscale *"imperniate sul comportamento decettivo insito nel momento dichiarativo"*¹²⁸, non in grado di comprendere e sanzionare nella sua interezza il meccanismo fraudolento che prevede l'artificiosa interposizione del *missing trader* nella catena commerciale. Ciò rende necessaria un'analisi della repressione penale del fenomeno attraverso la "scomposizione" di questo nei singoli comportamenti, posti in essere dagli individui coinvolti nel marchingegno fraudolento, che assumono rilevanza giuridica. Recenti interventi legislativi, tuttavia, hanno introdotto nel corpo legislativo volto a sanzionare i reati tributari delle disposizioni che coinvolgono i sistemi di frode IVA nel loro complesso: ci si riferisce all'art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis* del D. Lgs n. 231/2001 (introdotto tramite il D.Lgs. n. 75 del 2020) e all'art. 6 del D.Lgs n. 74/2000 (introdotto dallo stesso D.Lgs n. 75/2020 ed in seguito modificato dal D.Lgs. n. 156 del 2022), i quali prendono in considerazione i sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'UE, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore ad euro 10.000.000.

¹²⁶ GIOVANARDI, A; Le frodi IVA: profili ricostruttivi, ed. 2015, pag. 37.

¹²⁷ TESAURO, F; Istituzioni di diritto tributario, parte generale, ed. 2011, pag. 253.

¹²⁸ MEREU, A; La repressione penale delle frodi IVA; Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma, 2011, pag. 22.

Concentrando l'attenzione sul D. Lgs n. 74/2000, le fattispecie che assumono maggiore rilevanza in materia di frodi carosello sono quelle previste dagli artt. 2 e 8:

- L'art. 2 si occupa della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e stabilisce che *“è punito (...) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi”*¹²⁹.
- L'art. 8 invece riguarda l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni esistenti, e determina la punizione di *“chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*¹³⁰.

Per quanto riguarda invece il D. Lgs n. 231/2001, esso è volto a disciplinare la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica. Tramite il D.L. n. 124/2019 e il D.Lgs. n. 75/2020 sono stati ampliati i reati che rendono applicabile la responsabilità amministrativa di detti enti, includendo anche i reati tributari tra gli illeciti penali che possono comportare la responsabilità prevista dal D. Lgs 231/2001; in particolare all'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1, viene stabilita la punibilità degli enti che hanno commesso, tra gli altri, i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D. Lgs n. 74/2000, mentre il secondo comma dello stesso articolo prevede ulteriori sanzioni volte ad operare nei casi in cui l'ente commetta i reati tributari previsti dal D. Lgs n. 74/2000 nel contesto di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo superiore di 10.000.000 di euro. Sul punto si tornerà nel corso del terzo e del quarto capitolo¹³¹, ma si sottolinea fin da subito che tali disposizioni sono volte, secondo quanto evidenziato dalla Relazione illustrativa al D.L. n. 124/2019, a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali, il quale dopo essere stato giustificato a lungo con lo scopo di evitare duplicazioni sanzionatorie per i reati in questione, non può più ritenersi accettabile alla luce della recente evoluzione della normativa comunitaria volta a tutelare gli interessi finanziari dell'UE.

¹²⁹ Art. 2 D.Lgs. n.74 del 2000.

¹³⁰ Art. 8 D.Lgs n.74 del 2000.

¹³¹ Rispettivamente, paragrafo 3.3 e paragrafo 4.4.

Di seguito si procede all'analisi delle diverse condotte messe in atto dai soggetti coinvolti nella frode, che come verrà evidenziato, sono riconducibili alle situazioni individuate dagli articoli testé riportati; occorre anticipare fin da subito la complessità di tale operazione, con riferimento ad una variante di frodi carousel particolarmente diffusa, non tanto a causa dell'interposizione della "cartiera" nella catena commerciale, bensì in ragione dell'effettivo realizzarsi delle transizioni tra gli operatori.¹³²

Dapprima si prenda in considerazione il marchingegno del carousel "chiuso", dove i beni vengono fatti circolare solamente a livello "cartolare" più volte all'interno del sistema costituito dal fornitore comunitario, dal *missing trader* e dal *broker*; gli operatori coinvolti in detto schema emettono delle fatture volte a far percorrere ai beni più volte il circuito rappresentato nella figura sottostante, in modo da determinare un ingente debito IVA in capo alla società cartiera, il quale non verrà mai saldato, da un lato, ed un credito IVA della stessa misura in capo al rivenditore nazionale, il quale potrà essere usato in compensazione con l'imposta a debito o con altri tributi (oppure di cui si potrà chiedere il rimborso se sussistono i requisiti), dall'altro.

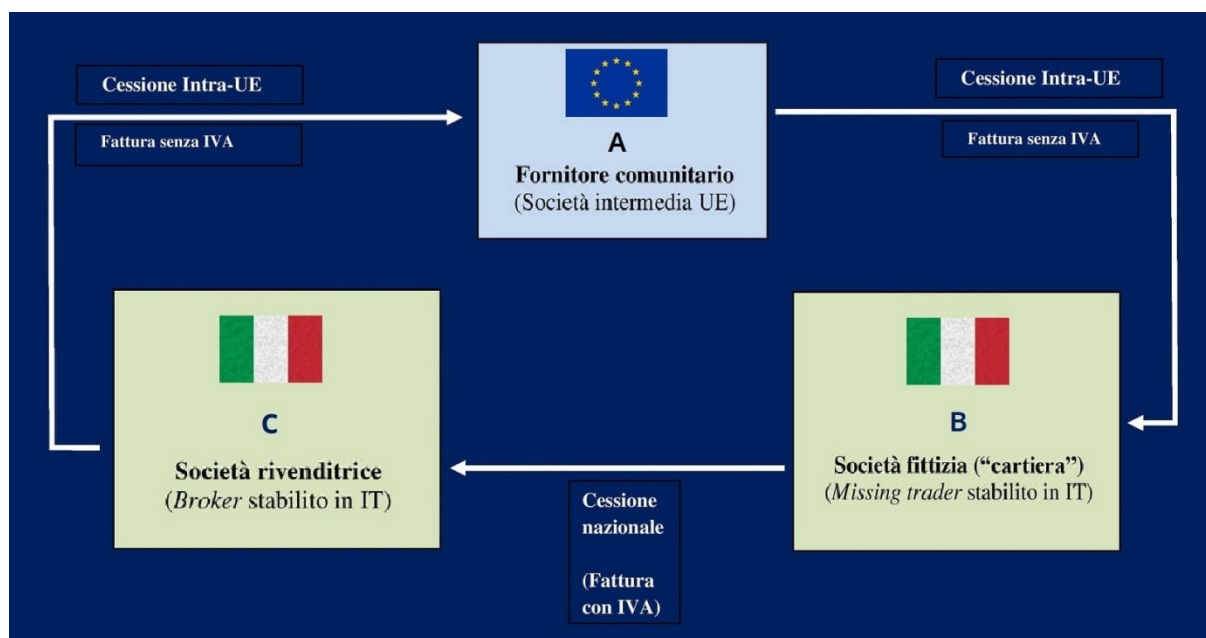


Figura 1.2. Frode carousel a circuito chiuso.

¹³² MEREU, A; La repressione penale delle frodi IVA; Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma, 2011, pag. 22.

Non vi è dubbio che le fatture emesse in tale ambito siano relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, in quanto esse si riferiscono a transazioni che non sono state materialmente poste in essere, e che permettono al soggetto nazionale, coordinatore dell'operazione, sia di abbattere il proprio imponibile ai fini delle imposte sui redditi che di maturare una posizione di credito IVA nei confronti dell'Erario; in ragione di ciò non vi sono particolare problemi a ricondurre le condotte necessarie a realizzare un carousel "chiuso" ai reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, in quanto i principi generali del sistema stabiliscono che i contribuenti possano dedurre e detrarre, rispettivamente, solamente i costi e l'imposta sul valore aggiunto riferibili ad operazioni inerenti all'attività svolta, condizione che certamente non riguarda degli scambi che non sono mai stati effettivamente conclusi.¹³³

La questione presenta maggiori complicazioni relativamente alla frodi tramite il cosiddetto carousel "aperto", ovvero quando tra il rivenditore nazionale ed il fornitore comunitario avviene effettivamente una cessione "reale": in tale schema (si veda la figura 3 alla pagina seguente), viene nuovamente interposto un soggetto fittizio, con il fine di consentire al rivenditore nazionale, ovvero il *broker*, di acquistare il bene intracomunitario con un "vantaggio", rappresentato dal credito d'imposta che questo riesce ad ottenere facendo figurare l'acquisto come realizzato da un fornitore nazionale, ovvero il *missing trader*. A questo punto il rivenditore nazionale, dopo essersi approvvigionato a condizioni particolarmente vantaggiose, rivende il bene intracomunitario sul mercato nazionale, praticando un prezzo più conveniente rispetto alla media del settore, che gli consentirà di aumentare le vendite, oppure ad un prezzo simile a quello dei concorrenti, realizzando così maggiori profitti in ragione del vantaggio fiscale conseguito nell'acquisto. In questo caso le fatture emesse dai soggetti coinvolti sono relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto la cessione è effettivamente avvenuta, ma tra soggetti diversi da quelli riportati nei documenti relativi alle transazioni: questo perché tra il fornitore comunitario ed il rivenditore nazionale è stata fittiziamente interposta la società cartiera, in modo da perseguire le ormai ben note finalità.

¹³³ TOSI, L; TOPPAN, A; Lineamenti di Diritto Penale dell'impresa, ed. 2020, pag. 175.

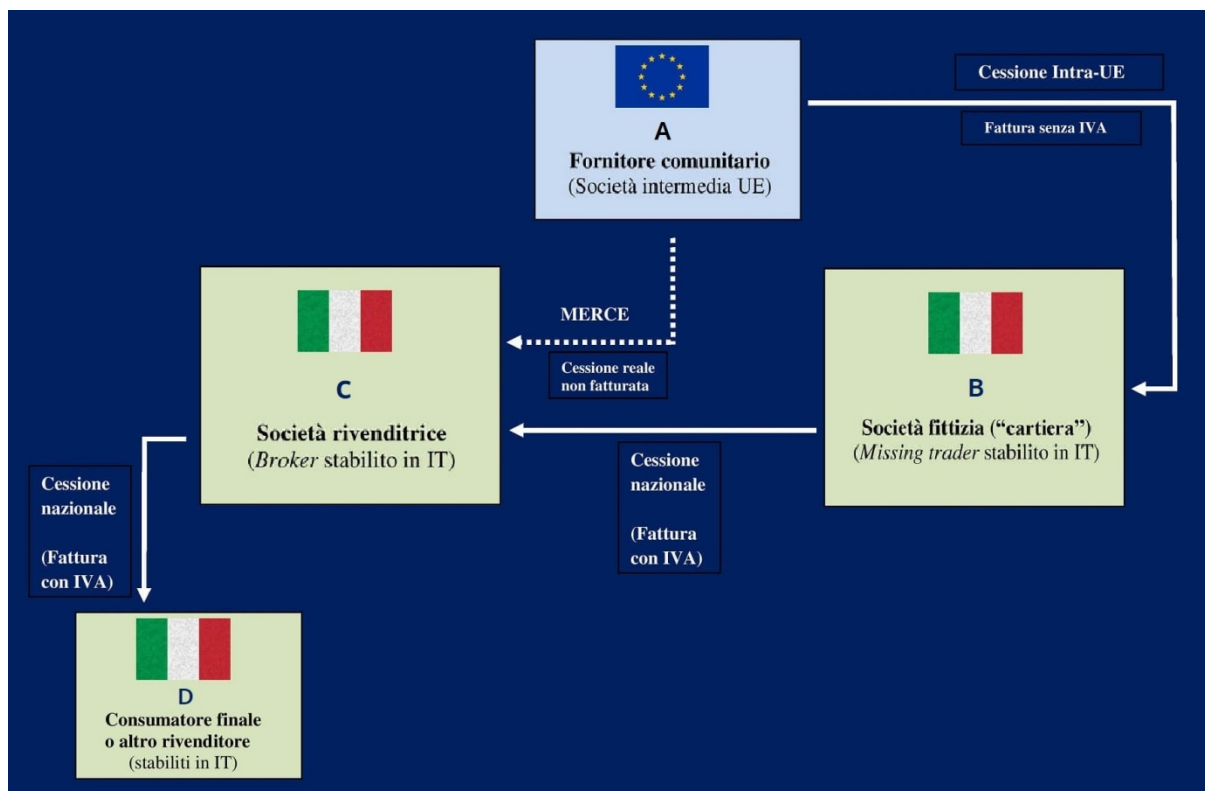


Figura 2.2. Frode carosello a circuito aperto.

Le frodi IVA realizzate tramite operazioni soggettivamente inesistenti determinano una situazione di ambiguità rispetto al loro inquadramento negli artt. 2 e 8 del D.Lgs 74/2000 sotto due diversi profili, ovvero quello dell'elemento materiale e quello dell'elemento soggettivo:

- Con riguardo al primo aspetto, l'art. 2 prende in considerazione gli *"elementi passivi fittizi"*, definizione che male si concilia con l'effettività delle operazioni poste in essere nella fattispecie in esame;
- In merito al secondo aspetto invece, le difficoltà interpretative riguardano sia l'art. 2 che l'art. 8, in quanto entrambi i reati prevedono un dolo specifico riferibile alla volontà di *"evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*.

Entrambe le questioni sono state oggetto di attente osservazioni in dottrina; la prima problematica, come detto, riguarda il fatto se l'IVA detratta in base ad operazioni soggettivamente inesistenti possa essere considerata un elemento passivo fittizio. L'utilizzo di fatture false dal punto di vista dell'indicazione del soggetto emittente parrebbe, in primo luogo, non comportare l'inclusione in dichiarazione di elementi passivi fittizi, in quanto la giurisprudenza civile ha affermato la rilevanza dei cosiddetti

“costi neri”¹³⁴ derivanti da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti; in particolare, la Cassazione civile ha più volte ribadito, nell’ambito delle frodi carosello, che la deducibilità dei costi fittiziamente sostenuti vale nelle ipotesi di inesistenza soggettiva dell’operazione ai fini delle imposte dirette; da ciò deriva che gli elementi passivi derivanti da costi documentati ed effettivamente sostenuti, ma riconducibili a figure diverse dai reali cedenti o prestatori, possano essere dedotti dalla base imponibile ai fini dell’applicazione delle imposte dirette purché ricorrano i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e o determinabilità di cui all’art. 109 T.U.I.R. (d.p.r. n. 917/1986).¹³⁵

La seguente conclusione, tuttavia, non può riguardare anche l’imposta sul valore aggiunto; infatti l’art. 21 del d.p.r. 633/1972, comma 7, stabilisce che *“se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, (...), l’imposta è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni in fattura”* : tale disposizione determina che l’IVA derivante da fatture per operazioni inesistenti necessita di essere considerata “a parte”, ovvero che venga isolata dalla massa di operazioni che entrano a far parte del meccanismo di compensazione che presiede alla detrazione d’imposta. In altri termini, deve considerarsi non detraibile l’imposta a credito connessa ad operazioni inesistenti, e quindi anche l’IVA dipendente da fatture che documentano costi relativi ad operazioni effettuate da un soggetto diverso da quello che risulta avere emesso la fattura, sebbene tali costi vengano considerati non fittizi e quindi deducibili, non sarà detraibile in quanto si qualifica come elemento passivo fittizio.

La giurisprudenza ha più volte preso in considerazione l’argomento, confermando tale orientamento in materia di IVA¹³⁶ e l’inquadramento della fattispecie in esame tra quelle individuate dal D.Lgs n. 74/2000; dapprima una sentenza della Cassazione del 2010¹³⁷ ha affermato che *“il reato di utilizzazione in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000) (...), con riguardo all’IVA, (...) comprende anche l’inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato*

¹³⁴ LANZI, A; ALDROVANDI, P; Diritto Penale Tributario, ed. 2020, pag. 353 e ss.

¹³⁵ RAPELLA, G; La cassazione in tema di reati tributari “dichiarativi”: la nozione di operazioni soggettivamente inesistenti e il regime della (in)deducibilità di costi e spese inerenti al reato, in Sistema Penale: rivista online sulla giustizia penale, 2020.

¹³⁶ In materia di imposte dirette, invece, si sono formati orientamenti diversi riguardo la deducibilità dei costi derivanti da fatture per operazioni soggettivamente false. Per approfondimenti si rimanda a LANZI, A; ALDROVANDI, P; *op. ult. cit, ibidem* e a RAPELLA G; *op. ult. cit, ibidem*.

¹³⁷ Cass.pen., sez. III, 14 gennaio 2020, n. 10394. Richiamata da Cass.pen., sez. III, 20 novembre 2021, n. 41444.

la prestazione e quello indicato in fattura”, giungendo alla seguente conclusione in quanto le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti “*riguardano operazioni inesistenti per quanto concerne il rapporto relativo alle operazioni fatturate*”¹³⁸. E' stato infatti osservato che l'indicazione di un fornitore differente da quello che ha effettivamente posto in essere la cessione o prestazione determina conseguenze non trascurabili ai fini IVA, in quanto le qualità del cedente o del prestatore possono incidere sull'entità dell'imposta che il cessionario o committente può legittimamente detrarre: difatti la falsa indicazione della società cartiera residente, al posto del fornitore comunitario, come soggetto emittente della fattura nei confronti del rivenditore nazionale, permette a quest'ultimo di effettuare un indebita detrazione IVA, della quale non sarebbe stato possibile beneficiare con la fattura correttamente emessa dal fornitore comunitario. Nel corso degli anni tale orientamento è stato più volte ribadito dalla Cassazione, che in occasioni di più sentenze¹³⁹ ha indicato l'inesistenza soggettiva delle fatture tra le condotte che integrano il reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n.74/2000 in materia di imposta sul valore aggiunto.

Per quanto concerne invece l'elemento soggettivo previsto dagli artt. 2 e 8, entrambi i reati sono punibili a titolo di dolo specifico, rappresentato dalla finalità, rispettivamente, di evadere o di consentire a terzi di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto; nell'ambito in esame, ovvero quello delle frodi a carosello “aperto”, bisogna quindi indagare quando, nell'emissione e nell'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente, si possa parlare di finalità di evadere l'IVA.

Fermo che, come precedentemente rilevato, secondo l'art.21, comma 7 del d.p.r. 633/1972, la mancata coincidenza tra chi ha effettuato la prestazione e chi ha emesso la fattura rende la relativa imposta non detraibile per il destinatario della fattura, ciò non implica necessariamente che la fattura sia stata emessa per evadere l'IVA; se infatti l'emittente, che come detto non corrisponde con il soggetto che ha effettivamente reso la prestazione, dopo aver incassato l'imposta provvede al versamento della stessa all'Erario, non si produce alcun danno sotto il profilo del tributo in questione per le casse dello Stato e non si potrà affermare che l'utilizzatore della fattura ha agito con l'intento di evadere l'IVA.

¹³⁸ Cass.pen., sez. III, 14 gennaio 2020, n. 10394, *ibidem*.

¹³⁹ Cass.pen., sez. III, 9 giugno 2017, n.39541; Cass.pen., sez. III, 23 novembre 2017, n.6935; Cass.pen. sez. III, 24 gennaio 2019, n.16768; Cass.pen., sez. III, 26 giugno 2020, n.20901.

Se invece il venditore non provvede a versare l'imposta sul valore aggiunto dovuta, in capo all'acquirente che beneficia della detrazione si aprono diversi scenari: egli infatti potrebbe essere un soggetto che ha acquistato merci, inconsapevole del fatto che il proprio fornitore stava organizzando una frode con il fine di praticare prezzi altamente concorrenziali e conquistare il mercato¹⁴⁰, e quindi non è imputabile ad esso il dolo specifico di cui agli articoli in esame. Nelle frodi carosello invece, come ampiamente discusso, il mancato versamento dell'imposta da parte dell'operatore che ha emesso la fattura si configura come una condotta concordata con il destinatario di tale fattura, allo scopo di consentire a quest'ultimo di detrarre la relativa imposta: considerato che nel dolo specifico di evasione delle imposte rientra anche il fine di conseguire un indebito rimborso, e che nella situazione descritta le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti vengono emesse (dal *missing trader*) per costruire un inesistente credito IVA in capo all'acquirente (ovvero il *broker*), l'elemento soggettivo previsto dagli artt. 2 e 8 si ritiene senza dubbio integrato.

Per distinguere tra le due diverse situazioni, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha quindi introdotto il concetto di rilevanza della conoscenza o conoscibilità della frode, stabilendo che il diritto alla detrazione da parte del destinatario di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti potrà essere negato nei casi in cui tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo;¹⁴¹ in particolare, nel 2015 la Corte di Giustizia europea ha affermato che la frode o l'abuso da parte del soggetto passivo a cui si intende negare il diritto alla detrazione deve essere dimostrata senza esigere dallo stesso "*verifiche che non gli incombono*" e dimostrando "*alla luce di elementi obiettivi*" che "*sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto*".¹⁴² In questo modo la Corte di Giustizia dell'Unione

¹⁴⁰ TOSI, L; TOPPAN, A; Lineamenti di Diritto Penale dell'impresa, ed. 2020, pag. 175.

¹⁴¹ Si rileva la differenza tra i due termini; il diritto alla detrazione dell'IVA si ritiene senza dubbio invocato in modo fraudolento, ad esempio, se il soggetto che esercita tale possibilità è il *broker*, ovvero il soggetto che coordina l'intero meccanismo di frode. Per quanto riguarda il comportamento abusivo, invece, esso si ritiene integrato se le operazioni controverse, nonostante siano avvenute nel rispetto delle disposizioni dettate dalla legge, comportino un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni, e ciò risulti da un insieme di elementi obiettivi (Sentenza della Corte (grande sezione) del 21 febbraio 2006, Halifax plc, causa C-255/02, punto 86).

¹⁴² Così, da ultimo, la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcemp. Così in TOSI, L; TOPPAN, A; *op. ult. cit. ibidem*. Il principio è stato originariamente stabilito tramite la sentenza CGUE (terza sezione) del 6 luglio 2006 (causa riunite C-439/04 e C-440/04; Caso Kittel Axel), dove fu affermato che il contribuente non è ammesso alla detrazione dell'imposta derivante da operazioni relativamente alle quali egli "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che erano "connesse con l'evasione fraudolenta dell'IVA".

Europea ha stabilito che l'imposta corrisposta dall'acquirente ad un proprio fornitore che in seguito non ha provveduto al versamento della stessa all'Erario (o che comunque faceva parte di una frode volta all'evasione dell'IVA) è detraibile, fino a quando non viene dimostrato che questo non abbia operato in buone fede o, in ogni caso, senza prestare la dovuta diligenza, caso in cui il diritto alla detrazione viene invece negato. La Corte di Cassazione ha seguito tale orientamento, affermando che l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto può derivare anche dalla dimostrazione, mediante presunzioni semplici, del fatto che l'acquirente "*sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto di detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore*"¹⁴³.

In seguito a tali riflessioni, è ora possibile inquadrare più dettagliatamente le condotte dei soggetti coinvolti nelle frodi IVA nel contesto delle fattispecie penalistiche previste dal D.Lgs. n.74/2000.

Con riferimento al fornitore comunitario, non vi è dubbio che egli emetta fatture per operazioni inesistenti nei confronti del *missing trader*. Affinché possa essere chiamato a rispondere del reato di cui all'art.8 del D.Lgs. n. 74/2000, egli deve essere effettivamente a conoscenza della natura di mero soggetto interposto dell'acquirente che egli indica in fattura: nelle frodi a carosello "chiuso" tale possibilità è necessariamente integrata, in quanto il soggetto estero si è accordato con il *broker* nazionale per far circolare i beni solamente a livello documentale, mentre nel carosello aperto l'accordo fraudolento potrebbe essere avvenuto solo tra interponente ed interposto; nel seguente caso il fornitore comunitario emette fattura relativamente ad un'operazione soggettivamente inesistente ma non risulterà punibile per difetto del relativo elemento soggettivo, in quanto le fatture non sono state emesse con la finalità di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto.¹⁴⁴

Relativamente al *missing trader*, invece, la sua condotta è in ogni caso riconducibile al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti previsto dall'art.8 del D.Lgs. n. 74/2000, in quanto si tratta di una figura creata ed interposta nella catena commerciale per consentire al rivenditore nazionale la detrazione dell'imposta solo apparentemente

¹⁴³ Corte di Cassazione, sentenza 30 ottobre 2013, n.24426. Così in TOSI, L; TOPPAN, A; *op. ult. cit, ibidem*.

¹⁴⁴ LANZI, A; ALDROVANDI, P; *Diritto Penale Tributario*, ed. 2020, pag. 497.

versata all'interposto: detrazione che non sarebbe stata possibile nel caso in cui dalla fattura risultasse come fornitore quello comunitario al posto della cartiera.

Non è invece riconducibile alla figura del *missing trader* il delitto contemplato dall'art.2 del D.Lgs. n.74/2000, ovvero non si può affermare che le fatture per operazioni inesistenti emesse da tale soggetto abbiano la funzione di permettere allo stesso di evadere imposte: i documenti fittizi infatti non vengono utilizzati per abbattere l'imponibile, e conseguentemente, le imposte dovute del soggetto interposto, ma bensì per procurare il vantaggio derivante dalla detrazione d'imposta in capo al broker. A dimostrazione della mancanza di un personale fine evasivo in capo al soggetto interposto, è possibile osservare che si tratta di un operatore che nella maggior parte dei casi non provvede nemmeno a presentare le dichiarazioni fiscali, o che in ogni caso non procede al versamento delle imposte dichiarate¹⁴⁵; contrariamente, un soggetto effettivamente intenzionato ad evadere le imposte solitamente versa quanto risultante dalle dichiarazioni, in quanto si tratta di un importo già rettificato. Nei frequenti casi in cui il *missing trader* non adempie all'obbligo dichiarativo, tuttavia, egli potrà essere chiamato a rispondere di un altro reato tra quelli disciplinati dal D.Lgs. n.74/2000, ovvero quello previsto dall'art.5, che determina la punibilità dei soggetti che omettono di presentare la propria dichiarazione.¹⁴⁶

Infine, in capo al *broker* può essere ravvisato il reato di cui all'art.2 del D.Lgs. n.74/2000, in quanto in sede di dichiarazione egli si avvale, secondo quanto stabilito precedentemente, di elementi passivi fittizi, inclusi nelle proprie scritture contabili tramite fatture per operazioni inesistenti: se queste sono state emesse per operazioni mai poste in atto, si tratterà di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, ed il *broker* sarà *tout court* considerato colpevole; se invece dietro alla falsa fatturazione si celano operazioni soggettivamente inesistenti, il rivenditore nazionale sarà considerato colpevole a seconda della dimostrazione dell'elemento soggettivo nei termini di cui si è discusso nel corso del paragrafo.

Occorre rilevare che per quanto riguarda i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n.74/2000, il Legislatore ha stabilito all'interno dello stesso Decreto un'espressa

¹⁴⁵ LANZI, A; ALDROVANDI, P; *op. ult. cit, ibidem*.

¹⁴⁶ Tuttavia a condizione che risulti integrata la soglia di punibilità; l'art.5 del D.Lgs. n.74/2000 infatti dispone che: "È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila."

previsione di deroga rispetto alla disciplina generale del concorso di reati: infatti l'art.9 determina l'impossibilità del concorso del soggetto che ha emesso le fatture per operazioni inesistenti (condotta che rileva ai fini dell'art.8) nel reato ascrivibile a colui che ha utilizzato tali fatture per evadere le imposte, e viceversa; in ragione di ciò, il *missing trader* risponderà del reato all'art.8 ed il *broker* del reato all'art.2, ma senza il concorso dell'uno nel reato dell'altro.

Per concludere la panoramica sulle fattispecie del D.Lgs. n. 74 del 2000 che assumono rilevanza in merito alle frodi in materia di IVA, occorre rilevare che il diffondersi del fenomeno in esame ha spinto il Legislatore a predisporre strumenti di contrasto penalistico più "agevoli", ovvero applicabili a prescindere da articolate attività di accertamento e predisposti per comprendere tutti i casi di mancato versamento dell'imposta: in particolare, nel 2006 furono introdotti¹⁴⁷ all'interno del D.Lgs. n. 74/2000, seguendo la breccia aperta dall'art. 10-*bis* (omesso versamento di ritenute), gli artt. 10-*ter* e 10-*quater*, volti a punire, rispettivamente, l'omesso versamento dell'IVA e l'indebita compensazione.¹⁴⁸ Decretare la punibilità del mancato versamento dell'IVA significa che il relativo reato, oltre a sanzionare chi si rende partecipe di una frode carosello, sarà ascrivibile (se integrate le soglie previste dall'art.10-*ter* D.Lgs. n.74/2000) anche agli imprenditori che, in situazione di crisi, omettono il versamento dell'imposta privilegiando il pagamento dei propri dipendenti e fornitori; in ragione di ciò a partire dal 2006 i procedimenti penali derivanti dalla situazione di insolvenza o di crisi delle imprese si sono moltiplicati ed hanno visto il coinvolgimento anche di situazioni caratterizzate da un modesto disvalore.

Il Legislatore ha riconosciuto come la struttura del D.Lgs n. 74/2000 sia stata pesantemente incisa per effetto dell'introduzione nel corpo dello stesso degli articoli 10-*bis* e 10-*ter*, mediante i quali si è tornati a punire penalmente il mero inadempimento del debito tributario, anche a prescindere dall'esecuzione di alcuna condotta fraudolenta¹⁴⁹. Preso atto di ciò, ai sensi dell'art.8 della Legge 11 marzo 2014, n.23, il Legislatore ha quindi delegato il Governo ad attuare una riforma tributaria, volta a ridurre *"l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei*

¹⁴⁷ Tramite il D.L. n.23 del 4 Luglio 2006, convertito L. n.248 del 4 agosto 2006.

¹⁴⁸ LANZI, A; ALDROVANDI, P; Diritto Penale Tributario, ed. 2020, pag. 501.

¹⁴⁹ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Rel. n. III/05/2015.

comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo"¹⁵⁰; si è quindi giunti al D.L. 158 del settembre 2015, con il quale sono state previste disposizioni per un sistema fiscale "più equo, trasparente ed orientato alla crescita" e dove, in particolare, l'art. 8 ha dettato principi e criteri volti alla revisione dell'assetto sanzionatorio tributario, la quale dovrà avvenire secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti. Per quanto riguarda l'ambito penale si è assistito ad un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità: in merito all'art.10-*bis* in esame, ad esempio, è stata aumentata la soglia di punibilità, in modo che la fattispecie penale interessi solo i casi di omesso versamento IVA più gravi. La relativa sanzione, tuttavia, rimane di modesta entità, comportando dunque un ridotto effetto preventivo relativamente alle frodi carosello; si può quindi affermare che i reati introdotti tramite la riforma tributaria del 2006, anche dopo la revisione del 2015 non risultano particolarmente efficaci per contrastare le frodi carosello. Tutt'oggi l'inquadramento del fenomeno nelle casistiche ricomprese dagli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n.74/2000 risulta il più appropriato (sebbene comporti sempre complesse attività di accertamento), in quanto trattasi di fattispecie in grado di apprezzare il danno arrecato da tali condotte fraudolente.¹⁵¹

2.5 La competenza europea nella repressione delle frodi IVA

L'attività di prevenzione e di contrasto delle frodi IVA ed una corretta gestione dei procedimenti di riscossione del tributo sono aspetti di fondamentale importanza non solo per i Paesi membri, ma anche per l'Unione Europea; come già affermato, l'imposta sul valore aggiunto assume rilevanza, oltre che a livello interno, anche a livello europeo, in quanto parte del gettito riscosso annualmente dalle amministrazioni finanziarie degli Stati membri confluisce nel bilancio comunitario, costituendo così una delle risorse proprie dell'UE. Ed in quanto tale, l'IVA rientra – come si avrà modo di vedere in seguito, non senza accese polemiche – nel settore degli interessi finanziari dell'Unione europea.

¹⁵⁰ Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, *ibidem*.

¹⁵¹ LANZI, A; ALDROVANDI, P; *op. ult. cit, ibidem*.

Volendo fornire una prima definizione – in questa sede volutamente atecnica, in funzione di un approfondimento più dettagliato nel paragrafo successivo – di interessi finanziari dell’Unione Europea, essi costituiscono gli “interessi finanziari dei cittadini europei”; tale espressione, sapientemente usata da Andrea Venegoni per ribadire come tali interessi riguardino ognuno di noi, è sicuramente appropriata, in quanto le risorse con cui l’Unione alimenta il proprio bilancio sono alla base del funzionamento della stessa, considerato che queste vengono impiegate per la realizzazione di iniziative e progetti che vanno a vantaggio dei Paesi membri, dell’Europa e del mondo intero, in modo da poter fronteggiare con adeguati strumenti le continue sfide proposte dall’attualità.¹⁵² Rilevata l’importanza di detti interessi, appare evidente come essi siano meritevoli di un’efficace azione volta a tutelarli: se ad esempio la normativa riguardante l’IVA, che ricordiamo essere un’imposta indiretta disciplinata ed armonizzata secondo le regole dell’Unione, non viene propriamente applicata oppure si verifica una cattiva gestione del tributo, da ciò deriveranno minori entrate per il bilancio europeo e di conseguenza meno risorse da dedicare al perseguimento degli scopi testé citati. L’Unione europea ha quindi competenza ad esprimersi e prendere provvedimenti in materia di IVA, mentre non si può affermare lo stesso, ad esempio, per le imposte dirette, con riferimento alle quali la Corte di Giustizia ha ricordato di essere incompetente a pronunciarsi in quanto soggette ad esazione nazionale e non armonizzata.¹⁵³

Per quanto riguarda l’argomento di questa tesi, ovvero le frodi IVA, esse integrano una fattispecie di reato volta a tutelare un bene giuridico di rilevanza non solo nazionale, ma anche europea: come abbiamo appena visto, infatti, l’imposta sul valore aggiunto fa parte delle risorse proprie dell’Unione, e di conseguenza, degli interessi finanziari dell’UE. Quindi, dopo aver effettuato una panoramica sull’inquadramento del fenomeno delle frodi carosello da parte dell’ordinamento italiano, ci accingiamo ora ad analizzare come l’Unione europea, nel suo ruolo di organizzazione sovranazionale, si adopera per contrastare un fenomeno che, in base a quanto appena evidenziato, la colpisce direttamente.

¹⁵² VENEGONI, A; Il concetto di “interessi finanziari dell’Unione europea” ed il diritto penale, in *De Jure – Banche dati editoriali GFL*, 2019, pag. 2.

¹⁵³ Cfr. Corte di Giustizia UE, sez. IX, ord. 15 aprile 2015, C-497/14 (Burzio). Così in BOLIS, S; Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaesitio del ne bis in idem? in *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, 3-4/2017, pag. 401.

L'ambito entro il quale le istituzioni europee possono esercitare un'azione di tutela degli interessi finanziari dell'UE, fra cui rientra l'IVA, è delimitata dai trattati, secondo quanto stabilito dal c.d. principio di attribuzione: l'art. 5 del Trattato sull'Unione Europea (TUE) delimita le competenze dell'Unione Europea, stabilendo che la sfera d'azione comunitaria riguarda esclusivamente le competenze che le sono attribuite dagli Stati membri in base ai trattati, con lo scopo di perseguire gli obiettivi stabiliti da questi, mentre le competenze non attribuite all'UE in base ad un trattato appartengono agli Stati membri.

Inizialmente i trattati europei non prevedevano alcuna esplicita disposizione che attribuisse all'UE una competenza penale di diritto derivato, in modo da permettere all'Unione di vincolare i legislatori degli Stati membri al fine di creare un sistema di tutela comune tramite il diritto penale per difendere gli interessi finanziari dell'UE; al contempo, tuttavia, la Corte di Giustizia europea ha sottolineato come tali interessi costituiscano un bene giuridico proprio delle Comunità europee (oggi dell'Unione), meritevole di essere tutelato attraverso il diritto penale.¹⁵⁴ In seguito all'affermazione di tale visione, un primo obbligo di tutela penale degli interessi finanziari dell'UE è stato rilevato nel principio di leale collaborazione degli Stati membri con la Comunità (ex art. 5 TCE, oggi sostanzialmente trasfuso nell'art. 4 par. 3 del TUE): da esso la Corte di Giustizia europea ha ricavato il principio di affidamento, in base al quale le sanzioni penali volte a colpire le condotte lesive degli interessi finanziari dell'UE sono affidate agli Stati membri, ed il principio di assimilazione, secondo il quale gli interessi finanziari degli Stati membri vengono messi sullo stesso piano degli interessi finanziari dell'UE.¹⁵⁵ I seguenti principi sono stati poi parzialmente recepiti tramite il Trattato di Maastricht (1992), all'interno del quale è stato previsto l'art. 209 A TCE (tale articolo è stato poi rinumerato ad art. 280 del TCE in seguito alle modifiche operate dal Trattato di Amsterdam ed infine è confluito nell'art. 325 TFUE in seguito al Trattato di Lisbona; si tornerà ampiamente in materia nel corso del paragrafo 4.1).

Tramite il Trattato di Maastricht sono stati creati i c.d. "3 pilastri dell'Unione Europea", ovvero un sistema per ripartire le competenze dell'Unione in tre settori fondamentali: il

¹⁵⁴ PICOTTI, L; Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della procura europea, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013, pag. 3.

¹⁵⁵ PICOTTI, L; op. ult. cit, *ibidem*.

primo era destinato ad occuparsi delle politiche proprie della Comunità Europea, il secondo riguardava questioni di politica estera e sicurezza comune mentre il terzo si occupava di cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale. In tale contesto, la tutela degli interessi finanziari dell'UE si qualificava come materia trasversale al primo e al terzo pilastro: la salvaguardia del bilancio comunitario infatti rientra nelle politiche proprie dell'Unione, per la quale vengono predisposti strumenti comunitari di natura amministrativa (tipici del primo pilastro); allo stesso tempo si tratta di un ambito le cui condotte illecite possono essere inquadrate in fattispecie di rilevanza penale, ossia meritevoli di tutela tramite apposita normativa criminale: il potere legislativo in materia, secondo quanto stabilito nel Trattato di Maastricht, era affidato agli Stati membri, lasciando all'UE la possibilità di disporre provvedimenti volti all'armonizzazione ed al ravvicinamento di quanto disposto dagli ordinamenti nazionali, in modo da favorire la cooperazione giudiziaria.¹⁵⁶ All'interno di detta struttura, quindi, le istituzioni comunitarie hanno legiferato sia tramite convenzioni, atti tipici del terzo pilastro che necessitano di essere attuati dagli Stati membri con una legge interna, sia tramite regolamenti, atti caratteristici del primo pilastro immediatamente applicabili negli ordinamenti nazionali. Sofferamoci dapprima sui secondi, esaminando due esempi di strumenti volti a favorire la cooperazione fiscale intracomunitaria che si sono rilevati particolarmente utili con riferimento alle frodi carosello.

Il primo è rappresentato dallo scambio di informazioni tra le amministrazioni nazionali; esso consiste in uno strumento che permette – ovvero, obbliga secondo le disposizioni del Regolamento¹⁵⁷ che detta disciplina in materia – alle amministrazioni dei Paesi membri di condividere informazioni fiscali tra di loro, in questo modo adempiendo al loro dovere di leale cooperazione, secondo tre diverse modalità di funzionamento:

- Scambio di informazioni su richiesta (art. 7 e ss. Regolamento n. 904/2010/UE): i funzionari di uno Stato membro richiedono alle autorità di un altro Stato membro l'attivazione di indagini ed accertamenti fiscali riguardo ad uno o più casi

¹⁵⁶ VENEGONI A; Prime brevi note sulla proposta di direttiva della commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM (2012) 363 (c.d. Direttiva PIF), in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013, pag. 3.

¹⁵⁷ La normativa di riferimento è contenuta nel Regolamento del Consiglio n. 2010/904/UE e nella susseguente norma di attuazione, il Regolamento della Commissione europea n. 2012/79/UE.

specifici, al fine di verificare eventuali irregolarità rispetto alla normativa fiscale in vigore nello Stato dell'amministrazione richiedente;

- Scambio di informazioni automatico (art. 14 Regolamento n.904/2010/UE): a differenza della precedente modalità, nello scambio di informazioni automatico non è previsto l'inoltro di una specifica richiesta, ma invece le amministrazioni finanziarie di due Paesi membri stipulano un accordo in base al quale andranno a condividere sistematicamente le notizie relative a determinati settori e casistiche;
- Scambio di informazioni spontaneo (art. 15 Regolamento n.904/2010/UE): in quest'ultima modalità tra i Paesi membri oggetto dello scambio non intercorre né una specifica richiesta né un accordo preventivo, ma semplicemente l'amministrazione finanziaria di un Paese membro che ritiene di possedere informazioni, che non rientrino già tra quelle trasmesse tramite scambio automatico, potenzialmente utili per le autorità fiscali di un altro Paese membro, di propria iniziativa trasmette le stesse all'amministrazione di detto Stato.

In particolare, la normativa comunitaria ha stabilito che nelle situazioni dove *“la tassazione deve aver luogo nello Stato membro di destinazione e se le informazioni fornite dallo Stato membro di origine sono necessarie all'efficacia del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione”*¹⁵⁸ ed in cui *“uno Stato membro ha motivo di credere che nell'altro Stato membro è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione sull'IVA”*¹⁵⁹, lo scambio di informazioni avviene senza preventiva richiesta, ovvero secondo la modalità automatica o spontanea; appare evidente come le casistiche richiamate si inseriscano nel contesto delle frodi carosello: l'inclusione delle stesse da parte del Legislatore europeo tra quelle oggetto delle procedure di scambio di informazioni più *“immediate”* è un indicatore della centralità del ruolo centrale attribuito in sede comunitaria a tale strumento nel contrasto alle frodi sull'IVA intraunionale. Le autorità fiscali degli Stati membri hanno testimoniato l'utilità dello scambio di informazioni senza richiesta preventiva, in quanto grazie ad esso hanno potuto, ad esempio, eseguire accertamenti IVA supplementari ed ottenere informazioni sugli operatori *“fantasma”* (ovvero, i *missing trader*) con tempistiche contenute.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Regolamento del Consiglio n.904/2010/UE, art.13, lettera a).

¹⁵⁹ Regolamento del Consiglio n.904/2010/UE, art.13, lettera b).

¹⁶⁰ Corte dei Conti Europea, *Relazione speciale: Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, 2015, pag. 23.

Lo scambio di informazioni non è l'unico apparato messo a disposizione dalle istituzioni comunitarie alle amministrazioni finanziarie dei Paesi membri: queste infatti possono anche servirsi del *Vat Information Exchange System*, anche noto come VIES. Detto strumento è stato introdotto tramite il Regolamento del Consiglio n. 218/92/CEE, il quale ha integrato la Direttiva n. 77/799/CEE istituendo il sistema comune di cambio telematico di informazioni relative alle transazioni intracomunitari ai fini IVA; oggi il VIES consiste in una banca dati elettronica attraverso la quale i Paesi membri scambiano informazioni relativamente ai soggetti abilitati ad operare in ambito intracomunitario e alle transazioni da questi realizzate. Come già rilevato nel corso del primo capitolo, l'iscrizione del numero identificativo IVA (ovvero la partita IVA in Italia) al VIES è requisito formale e sostanziale per i soggetti passivi che intendono effettuare operazioni a livello intraunionale. Le frodi carosello avvengono attraverso cessioni intracomunitarie realizzate nei confronti di operatori fittizi o inadempimenti: è quindi fondamentale che gli Stati membri garantiscano l'attendibilità e la qualità delle informazioni inserite nel VIES, attuando un'opportuna serie di verifiche volte ad accertare i requisiti del soggetto che intende svolgere operazioni intracomunitarie prima di inserire il numero identificativo IVA dello stesso all'interno della banca dati.

Lo scambio di informazioni all'interno del VIES avviene tramite la trasmissione di un elenco riepilogativo IVA da uno Stato membro all'altro: quello che riceve la comunicazione risponde al mittente con un messaggio di errore nei casi in cui riscontra la presenza di identificativi IVA non corretti; se precedentemente è stato assicurato l'inserimento di dati corrispondenti a soggetti verificati, la segnalazioni di errore condurranno probabilmente a soggetti "fantasma" coinvolti in operazioni sospette. Tuttavia, a seguito di un'indagine realizzata dalla Corte dei Conti Europea, è emerso che talvolta i numeri identificativi IVA sono inseriti senza procedere ad effettivi controlli basati sul rischio e che gli avvisi relativi ai messaggi di errore, che dovrebbero essere comunicati entro due giorni lavorativi, vengono trasmessi con tempistiche anche molto dilatate.¹⁶¹

Il VIES quindi si pone come uno strumento particolarmente valido per lo scambio di informazioni inerenti alle cessioni intracomunitarie tra le amministrazioni fiscali dei

¹⁶¹ All'interno dell'indagine viene riportato un caso in cui uno Stato membro che ha trasmesso il messaggio di errore con un ritardo di oltre due anni e cinque mesi; tali situazioni dove la comunicazione non avviene secondo le dovute tempistiche possono comportare l'impossibilità del recupero dell'IVA a causa dei termini di prescrizione.

Paesi membri, il quale però necessita di essere utilizzato dai funzionari preposti con la dovuta accortezza e tempestività per poter risultare veramente efficace nella prevenzione delle frodi carosello.

Dalla situazione delineata emerge un quadro normativo comunitario che, attraverso regolamenti, offre ai singoli Paesi membri delle soluzioni per permettere agli stessi di intensificare la cooperazione orizzontale tra le rispettive amministrazioni fiscali con l'obiettivo di combattere l'evasione fiscale transnazionale. Lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta e l'istituzione del VIES, piattaforma che permette di realizzare verifiche simultanee, sono sicuramente strumenti appropriati per predisporre una migliore azione di contrasto al fenomeno che sfrutta la disciplina dell'IVA comunitaria. Tuttavia, tali strumenti da soli difficilmente condurranno ai risultati sperati, in quanto i Paesi membri continuano a percepire l'IVA come una risorsa propria e sono quindi restii a perseguire con il massimo sforzo l'instaurazione di un rapporto cooperativo in relazione ad essa: nella maggior parte dei casi infatti la collaborazione tra le autorità di diversi Stati preposte al controllo si limita a specifici oggetti ed alle questioni individuate esplicitamente dagli accordi conclusi tra detti Stati oppure dai regolamenti comunitari in materia.¹⁶²

Se da una parte i Paesi membri faticano ad entrare nell'ottica desiderata dalle istituzioni europee, dall'altra questi hanno sviluppato proprie iniziative volte a contrastare il diffondersi delle frodi IVA: osservando un esempio di rilevanza nazionale, la necessità per i soggetti passivi di aver avviato la propria attività da almeno un anno per poter ottenere la qualifica di 'esportatore abituale' ed il ruolo centrale assunto dall'Agenzia delle Entrate relativamente alla comunicazione al fornitore dei dati della dichiarazione d'intento hanno reso tale ambito meno favorevole alla realizzazione di marcheggni fraudolenti. Va tuttavia notato che si tratta di disposizioni relative ad una tipologia di frode IVA che non varca i confini nazionali, mentre la fattispecie che prevede l'interposizione di un soggetto fittizio nel contesto di una cessione intracomunitaria risulta più difficile da contrastare: tale fenomeno è infatti in costante aumento non solo sotto il profilo quantitativo, ma anche dal punto di vista dell'evoluzione dei

¹⁶² ALDO, G; *La ricerca di un modello applicativo dell'imposta sul valore aggiunto per gli scambi intraunionali impermeabile alla frode: evoluzione e prospettive di riforma*, 2018, Università di Bologna, pag. 48.

marchingegni fraudolenti, che tramite modalità sempre più artificiose riescono a sfuggire ai sistemi di prevenzione nazionali dei Paesi europei.

A questo punto appariva quanto mai più necessario un intervento di stampo comunitario volto a reprimere il dilagare delle frodi a livello comunitario; e se è vero che a livello amministrativo la faccenda rimane tutt'ora ancorata alla struttura della cooperazione tra i Paesi membri, senza la predisposizione di un organo comunitario che sovrintenda alle azioni di prevenzione ed accertamento messe in atto dalle autorità fiscali nazionali, per quanto riguarda invece l'ambito penale è stato possibile osservare degli sviluppi di particolare rilevanza: sebbene infatti tale branca rimanga una delle meno armonizzate a livello di diritto europeo, i recenti interventi in materia di interessi finanziari dell'Unione Europea hanno introdotto una normativa anti-frode decisamente più coesa rispetto a quella prevista in ambito tributario.¹⁶³ Ciò è stato possibile in seguito alle importanti novità introdotte dal Trattato di Lisbona del 2007, grazie al quale l'UE ha visto un ampliamento delle proprie competenze penali; in particolar modo tali innovazioni hanno riguardato la tutela degli interessi finanziari dell'UE, ed hanno permesso di superare i limiti precedentemente imposti dalla struttura a pilastri, la quale viene abolita dal trattato firmato nel 2007 nella capitale portoghese; se in precedenza infatti gli interventi comunitari in materia penale si limitavano alle convenzioni, strumenti tipici del terzo pilastro, secondo quanto previsto dall'art. 83 del TFUE (entrato in vigore in seguito al Trattato di Lisbona) vengono stabiliti specifici ed espressi ambiti di competenza penale dell'UE, dove il potere legislativo verrà espresso tramite direttive. Le istituzioni europee hanno ritenuto opportuno effettuare un simile salto di qualità in ambito penalistico poiché se da un lato l'eliminazione dei controlli alle frontiere tra i paesi membri dell'UE ha permesso l'agevolazione della libera circolazione dei cittadini all'interno dello spazio europeo, dall'altro ha anche reso più vulnerabile il sistema alle attività criminose su scala internazionale: per poter fronteggiare le sfide della criminalità transfrontaliera, si è reso necessario per l'Europa disporre delle misure volte a favorire la cooperazione giudiziaria in materia penale tra i Paesi membri.¹⁶⁴ Essa trova la sua base giuridica negli artt. da 82 a 86 del trattato sul funzionamento dell'Unione

¹⁶³ ALDO, G; *La ricerca di un modello applicativo dell'imposta sul valore aggiunto per gli scambi intraunionali impermeabile alla frode: evoluzione e prospettive di riforma*, 2018, Università di Bologna, pag. 58.

¹⁶⁴ DAVOLI, A; *Cooperazione giudiziale in materia penale*, 2022. Contenuto in: Parlamento Europeo – Note tematiche sull'Unione Europea <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/155/cooperazione-giudiziaria-in-materia-penale>

Europea (TFUE) e poggia sul principio del riconoscimento reciproco delle sentenze e delle decisioni giudiziarie, oltre ad includere una serie di disposizioni per l'avvicinamento delle legislazioni dei Paesi membri in vari ambiti: tra questi vi rientra anche la lotta alla corruzione, alla criminalità informatica, alle frodi e al riciclaggio di denaro, ed è in determinato contesto che si inserisce la Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 Luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale. La seguente sarà oggetto di accurata analisi nel corso del quarto capitolo, ma occorre anticipare fin da subito che suddetta Direttiva, anche nota come Direttiva PIF (dall'acronimo Protezione Interessi Finanziari), si pone come obiettivo quello uniformare a livello comunitario l'individuazione e la conseguente repressione penale delle fattispecie che costituiscono reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione Europea; l'aspetto rilevante, per quanto riguarda l'argomento di questa tesi, è l'inclusione delle frodi IVA, per espressa disposizione della Direttiva, tra i reati coinvolti in tale ambito, di conseguenza includendo l'imposta sul valore aggiunto tra gli interessi finanziari dell'UE: sull'argomento si è instaurato un acceso dibattito tra istituzioni europee e Stati membri, il quale viene di seguito approfondito nel successivo paragrafo.

2.6 IVA come interesse finanziario dell'Unione Europea

Innanzitutto, è fondamentale ritornare sul concetto di interessi finanziari dell'Unione Europea con maggiore tecnicità rispetto a quanto visto in precedenza; è proprio la Direttiva PIF a fornire una delle più recenti definizioni, dove specifica che per *“interessi finanziari dell'Unione si intendono tutte le entrate, le spese e i beni che sono coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù:*

- *i) del bilancio dell'Unione;*
- *ii) dei bilanci di istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti e controllati.”*¹⁶⁵

A livello generale è pacificamente riconosciuto dagli Stati membri che gli interessi finanziari dell'UE siano meritevoli di tutela penale da parte dell'Unione stessa; tuttavia

¹⁶⁵ Direttiva 2017/1371/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 Luglio 2017, art.2, comma 1, lettera a)

fino a dove si estenda l'ambito di tale tutela, e di conseguenza, quali materie siano da categorizzare come interessi finanziari dell'UE è questione più ambigua, in quanto l'inclusione delle stesse nell'ambito di interesse europeo va ad intrecciarsi con le attività e gli interessi, finanziari e non, dei Paesi membri.¹⁶⁶ La faccenda, come anticipato, si è rivelata particolarmente spinosa relativamente all'imposta sul valore aggiunto poiché gli Stati membri, in sede del negoziato sulla Direttiva PIF, hanno mostrato resistenza nei confronti dell'inclusione delle frodi IVA tra gli ambiti coinvolti da detta Direttiva, in quanto timorosi di una limitazione dei poteri e delle prerogative delle proprie autorità fiscali in materia.¹⁶⁷

L'IVA, come già noto, fa parte delle risorse proprie dell'Unione Europea e costituisce una delle voci d'entrata del bilancio comunitario, quindi sembra rientrare senza particolari problemi nella definizione di interessi finanziari dell'UE contenuta all'interno della Direttiva PIF. Gli Stati membri, ciononostante, nel corso degli anni hanno assunto una posizione diametralmente opposta, arrivando a sostenere che il contributo dovuto all'UE a titolo di imposta sul valore aggiunto non è altro che un semplice trasferimento di una minima quota del gettito annuale nazionale, e che quindi l'IVA deve essere considerata un interesse prettamente nazionale con una contenuta influenza europea. A fronte di tali visioni "nazionaliste" riguardo all'imposta sul valore aggiunto, la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto opportuno ribadire la rilevanza comunitaria del tributo in occasione di diverse pronunce: un esempio è la precedentemente citata sentenza relativa alla Causa C-539/09 Commissione c. Germania.

Più recentemente, la Corte di Giustizia dell'UE ha affrontato l'argomento in occasione del cosiddetto "caso Taricco", il quale ha preso avvio da una questione pregiudiziale rivolta nel gennaio 2014 da un giudice dell'udienza preliminare di Cuneo alla Corte di Giustizia europea, e che ha avuto come tema principale quello dell'incompatibilità della normativa italiana in materia di prescrizione con il diritto europeo; si procede dunque ad un'analisi, necessariamente sintetica vista la portata della vicenda, delle ragioni di tale contrasto e delle conseguenze che ha comportato, anche grazie alle osservazioni del

¹⁶⁶ PICOTTI, L.; La protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea nell'era post Lisbona: la direttiva PIF nel contesto di una riforma "di sistema". In *Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 25.

¹⁶⁷ SICURELLA, R.; Così lontana, così vicina. La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea dopo la saga Taricco. In *Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag 7.

Professor Alessandro Bernardi in “I controlimiti: primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali”. Innanzitutto, occorre rilevare che il conflitto della disciplina nazionale sulla prescrizione con il diritto europeo non desta particolare stupore tra gli operatori del diritto, in quanto la maggior parte di questi ritiene la stessa *“arbitraria, disfunzionale e soprattutto, per quanto qui interessa, contraria agli obblighi di fonte europea”*¹⁶⁸. Le discordanze sono rilevabili sia sotto il profilo normativo, sia sotto quello fattuale: dal primo punto di vista, infatti, si sottolinea che relativamente ai casi di frode grave lesivi degli interessi finanziari dell’UE, la normativa italiana in materia di prescrizione stabilisce dei termini più brevi di quelli che operano con riferimento ai casi di frode a danno degli interessi finanziari nazionali, di fatto violando in tal modo l’art. 325, paragrafo 2 del TFUE secondo il quale gli Stati membri devono adottare *“per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari”*. Da un punto di vista più generale, invece, è l’intero sistema prescrizionale italiano a sembrare inadeguato al diritto europeo, in quanto caratterizzato da termini prescrizionali piuttosto ridotti che risultano essere poco efficaci nella lotta alle frodi comunitarie: tale aspetto si pone quindi in contrasto anche con il paragrafo 1 dell’art. 325 TFUE, secondo il quale *“l’Unione e gli Stati membri combattono contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione stessa mediante misure (...) che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace (...)”*, attribuiti non riconducibili a dei termini prescrizionali che invece di favorire l’irrogazione di sanzioni effettive e dissuasive nei confronti di chi realizza le frodi comunitarie, al contrario favoriscono l’impunità di detti soggetti.¹⁶⁹

In ogni caso, dopo aver constatato la complessiva inadeguatezza delle disposizioni nazionali in materia di prescrizione rispetto a quanto stabilito in sede unionale, la Corte di Giustizia dell’UE ha affermato tramite sentenza¹⁷⁰ che la disciplina del codice penale relativa agli atti interruttivi della prescrizione *“è idonea a pregiudicare gli obblighi*

¹⁶⁸ BERNARDI, A; I controlimiti: primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali, 2017, pag. XCIII.

¹⁶⁹ Adottando una visione più ampia, tuttavia, appare evidente come l’inefficacia del sistema sanzionatorio nazionale rispetto ad un vasto spettro di fattispecie, fra le quali rientrano le frodi comunitarie in esame, non sia imputabile solamente ad una poco funzionale disciplina della prescrizione, ma sia dovuta anche ad altri fattori, *in primis* la proverbiale lentezza dei tempi della giustizia italiana, a sua volta causata da vari elementi di natura sostanziale e fattuale. In tal senso, il contrasto con quanto disposto dall’art. 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE non riguarderebbe solamente la disciplina della prescrizione, ma bensì anche aspetti generali del sistema giudiziario italiano. BERNARDI, A; I controlimiti: primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali, 2017, pag. XCV.

¹⁷⁰ Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea dell’8 settembre 2015, causa C-105/14.

imposti agli Stati membri dall'art. 325, par.1 e 2, TFUE” quando venga applicata “*in procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto*” ed in determinate “*circostanze che spetta al giudice nazionale verificare*”¹⁷¹. La Corte di Giustizia ha riconosciuto le disposizioni previste dall'art.325 TFUE come “*precise ed incondizionate*” e pertanto dotate di effetto diretto¹⁷², di conseguenza il giudice nazionale non è tenuto ad applicare la normativa italiana “*nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'UE, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare*”¹⁷³.

Inevitabilmente le seguenti affermazioni hanno generato una vera e propria “levata di scudi”¹⁷⁴ da parte degli ordinamenti nazionali: l'aspetto più problematico riguardava senza dubbio la disapplicazione della normativa interna non compatibile anche nei casi in cui questa possa determinare in capo all'imputato una situazione peggiore. Per quanto riguarda invece i casi in cui la disapplicazione della disciplina nazionale determina una situazione in *malam partem* per l'autore del reato, la sentenza Taricco ha generato un contrasto di natura costituzionale. Infatti, se vengono disapplicati gli articoli del codice penale italiano (art. 160, ultimo comma, e art. 161 del codice penale) che fissano i limiti all'interruzione della prescrizione, ciò comporta un allungamento retroattivo dei termini prescrizionali previsti dall'ordinamento nazionale; sebbene tale conseguenza possa essere ritenuta legittima dalla Corte di Giustizia dell'UE, in quanto il diritto europeo in materia di prescrizione non detta divieti relativamente alla retroattività sfavorevole, lo stesso non vale per l'ordinamento penale italiano, dove detta retroattività sfavorevole non è ammessa dal principio costituzionale di legalità (art. 25 della Costituzione), secondo il quale nessuno può essere punito se non ai sensi di una

¹⁷¹ Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea dell'8 settembre 2015, causa C-105/14, punto 58. Così in LUPO, E; I riflessi della sentenza Taricco sull'ordinamento nazionale. In Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 175.

¹⁷² SICURELLA, R; Così lontana, così vicina. La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea dopo la saga Taricco, In Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 11.

¹⁷³ Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea dell'8 settembre 2015, causa C-105/14, punto 58.

¹⁷⁴ L'affermazione è di SICURELLA, R; *op. ult. cit, ibidem*.

legge entrata in vigore prima della commissione del fatto. A questo punto la Corte Costituzionale italiana ha fatto ricorso a quello che viene considerato “l'estremo rimedio”¹⁷⁵ per impedire che l'erosione della sovranità degli Stati membri, conseguente all'evoluzione ed alla crescita dell'UE, possa comportare la rinuncia ai diritti e ai principi costituzionali, ovvero la teoria dei controlimiti. Secondo quest'ultima, infatti, i diritti fondamentali ed i principi supremi dell'ordinamento costituzionale sovrastano il diritto di fonte comunitaria, poiché i vincoli di fedeltà ai trattati europei non possono obbligare gli Stati membri al recepimento o all'applicazione di leggi contrarie al nucleo del proprio patrimonio costituzionale¹⁷⁶; per quanto riguarda il caso Taricco, il principio di legalità di cui all'art. 25 della Costituzione, “aggredito “ dalla sentenza della Corte di Giustizia europea, rientra sicuramente in detta categoria, a dimostrazione di come la teoria dei controlimiti assuma rilevanza nella questione in esame.

Al di là della legittimità di quanto stabilito dalla sentenza Taricco relativamente alla disapplicazione della normativa nazionale in materia di prescrizione, la prospettiva che più è necessario sottolineare in questa sede è relativa al fatto che alla Corte di Giustizia dell'UE fu criticato di non aver effettuato una ricostruzione tramite “un discorso giustificativo solido e puntuale”¹⁷⁷, il quale sarebbe stato più che opportuno in ragione dell'estrema delicatezza delle questioni in gioco sia per l'ordinamento europeo che per l'ordinamento italiano (e di conseguenza, per gli ordinamenti degli altri Stati membri, che si vedono esposti a provvedimenti simili), ma di aver invece operato una scelta politica volta ad incidere sul negoziato all'epoca in corso sulla proposta di Direttiva PIF, ovvero per superare l'*impasse* in cui esso si trovava relativamente all'inclusione dell'IVA negli oggetti coinvolti da tale Direttiva. Infatti, tramite la sentenza della Corte di Giustizia europea, in quanto atto derivante da organo ‘creatore di diritto’, è stata affermata la riconducibilità delle frodi all'IVA alla nozione di interessi finanziari dell'UE; di seguito vengono riportati i punti salienti della sentenza che hanno permesso di giungere a tale risultato:

- *“in base al combinato disposto dalla Direttiva 2006/112 e dall'articolo 4, paragrafo 3. TUE, gli Stati membri non hanno solo l'obbligo di adottare tutte le misure*

¹⁷⁵ L'espressione è di BERNARDI, A; I controlimiti: primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali, 2017, pag. IX.

¹⁷⁶ BERNARDI, A; I controlimiti: primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali, 2017, pag. X.

¹⁷⁷ Vedi nota 174.

*legislative e amministrative idonee a garantire che l'IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma devono anche lottare contro la frode (...);*¹⁷⁸

- *“le risorse proprie dell’Unione comprendono (...) le entrate provenienti dall’applicazione di un’aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell’Unione, sussiste quindi un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell’IVA nell’osservanza del diritto dell’Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell’Unione delle corrispondenti risorse IVA, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde”*¹⁷⁹.

A questo punto il Legislatore europeo ha dovuto assumere una posizione, che tenesse conto sia della necessità di includere l’IVA nell’orbita degli interessi finanziari dell’UE (secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia europea in occasione della vicenda Taricco) ai fini di una tutela penale a livello comunitario del tributo, sia degli interessi dei singoli ordinamenti degli Stati membri. La soluzione adottata fu quella di stabilire una tassativa delimitazione della sfera d’influenza comunitaria – giungendo in tal modo ad un inevitabile compromesso¹⁸⁰ – tramite l’utilizzazione del concetto di “reato grave”: l’articolo 2, paragrafo 2 della Direttiva PIF infatti stabilisce che la stessa si applica *“unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema dell’IVA”*, i quali vengono identificati secondo due distinti requisiti concorrenti:

- Il coinvolgimento del territorio di due o più Stati membri;
- Il superamento della soglia quantitativa di almeno euro 10.000.000 di danno complessivo.

In base a ciò vengono a delinearsi due diverse tipologie di frodi IVA: quella “grave”, che assume rilevanza ai fini della Direttiva PIF e di conseguenza va ad inserirsi nel contesto degli interessi finanziari dell’UE da tutelare tramite il diritto penale, e quella lasciata fuori dagli scopi della Direttiva, che quindi non sarà interessata dall’azione repressiva

¹⁷⁸ Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea dell’8 settembre 2015, causa C-105/14, punto 36.

¹⁷⁹ Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea dell’8 settembre 2015, causa C-105/14, punto 38.

¹⁸⁰ PICOTTI, L.; La protezione penale degli interessi finanziari dell’Unione Europea nell’era post Lisbona: la direttiva PIF nel contesto di una riforma “di sistema”. In Tutela Penale degli interessi finanziari dell’Unione europea. Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 26.

comunitaria, ma che ovviamente rimane soggetta alle iniziative di contrasto, penale ed extra penale, delle autorità nazionali.

Il riconoscimento delle frodi IVA “gravi” come parte della materia oggetto della Direttiva PIF ha rappresentato un passo fondamentale nella lotta a tali fenomeni: grazie all’inclusione di detta fattispecie tra quelle meritevoli di tutela penale a livello comunitario, infatti, la Procura europea, organo istituito tramite l’adozione del Regolamento 2017/1939/UE, e OLAF, l’ufficio europeo per la lotta antifrode (le caratteristiche di entrambi gli organi verranno dettagliatamente approfondite nel quarto capitolo dell’elaborato), avranno competenza ad individuare, perseguire e rinviare a giudizio i soggetti autori delle frodi carosello che rispettano i requisiti di cui all’art.2, par.2 della Direttiva PIF. Si tratta di una disposizione oltremodo appropriata, in quanto un’azione d’indagine unitaria messa in atto da degli organi investigativi sovranazionali, con riferimento ad una fattispecie che varca i confini nazionali come quella delle frodi carosello, rappresenta sicuramente un valore aggiunto rispetto all’azione investigativa frammentata delle singole autorità degli Stati membri.¹⁸¹

¹⁸¹ VENEGONI, A; La definizione del reato di frode nella legislazione dell’unione – Dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF. In Tutela Penale degli interessi finanziari dell’Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 67.

Capitolo 3

LA STRATEGIA NAZIONALE DI CONTRASTO ALLE FRODI IVA

3.1 Gli strumenti di prevenzione

La necessità di predisporre un'efficace azione di contrasto alle frodi IVA è avvertita tanto dal Legislatore europeo quanto dai singoli legislatori degli Stati membri: sia la normativa comunitaria che quella nazionale hanno infatti previsto l'introduzione di strumenti – amministrativi e penali – specificamente destinati a prevenire e reprimere il diffondersi delle condotte volte all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto. Intervenire in tal senso è stato sicuramente appropriato, in quanto il fenomeno in esame non desta la preoccupazione solamente delle istituzioni europee e nazionali, che vedono sottrarsi le entrate provenienti dal gettito erariale, ma anche dei singoli cittadini parte della società civile, considerato che le frodi IVA incidono sul principio di equità e giustizia fiscale, ostacolando lo sviluppo di una concorrenza sana e leale, oltre al fatto che le risorse non riscosse potrebbero essere impiegate in ambiti di interesse sociale e permetterebbero una minore onerosità dell'imposizione fiscale complessiva.¹⁸²

La criticità del problema è resa ancora più evidente dalle indagini di tipo statistico: i risultati dell'inchiesta internazionale sulle frodi all'IVA "Grand Theft Europe", realizzata dalla redazione tedesca di giornalismo investigativo "Correctiv", hanno dimostrato che in Europa è in corso quella che è stata definita la più "grande rapina" del secolo.

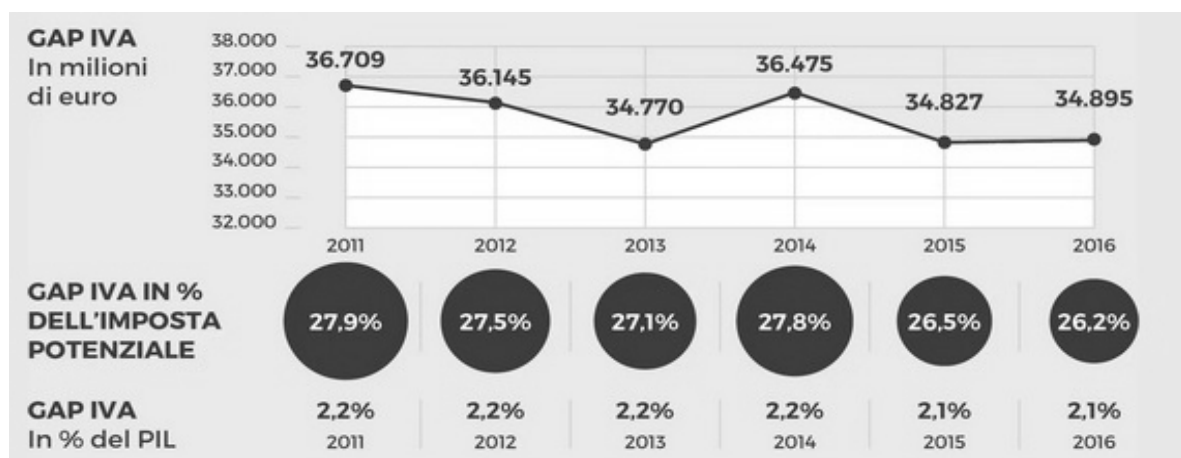


Figura 3.1. Il Gap IVA tra il 2011 ed il 2016. Valori in milioni di euro. Fonte: La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA, "Il Sole 24 Ore", 6 Maggio 2019.

¹⁸² CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 11.

I dati raccolti nell'indagine¹⁸³ hanno rivelato un *VAT gap*¹⁸⁴ pari ad oltre 1.260 miliardi di euro relativamente al periodo dal 2009 a 2016, come evidenziato nell'immagine 2. Con particolare riferimento all'Italia, l'imposta evasa in tale frangente ammonta a 213,8 miliardi di euro, rappresentano così circa il 17% della cifra evasa a livello europeo; considerato che l'inchiesta ha coinvolto tutti e 28 i paesi allora parte dell'Unione Europea, è chiaro perché la situazione italiana è fonte di apprensione da parte delle istituzioni. Ad ulteriore conferma della gravità del fenomeno delle frodi IVA in Italia, si veda l'immagine 3, dove i dati della Commissione Europea relativi all'anno d'imposta 2016 mettono in luce come l'Italia sia il Paese membro con il gap IVA più elevato (quasi 36 milioni di euro), mentre con riferimento alla percentuale di imposta evasa sul totale che avrebbe dovuto essere stato incassato il Belpaese si posiziona al terzo posto, dietro solamente a Grecia e Romania.



Figura 3.2. Stima dell'IVA evasa nei 28 Paesi dell'Unione europea nel 2016 secondo i dati raccolti dalla Commissione Europea. Fonte: La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA, "Il Sole 24 Ore", 6 Maggio 2019.

¹⁸³ L'indagine è durata alcuni mesi, ed ha visto il coinvolgimento di 63 giornalisti che hanno analizzato oltre 315mila pagine di documenti confidenziali appartenenti ad indagini penali in materia di frodi carosello. Per l'Italia, il Sole 24 Ore è la testata giornalistica che ha partecipato al lavoro.

¹⁸⁴ Il *VAT gap*, o Gap IVA, è la differenza tra l'imposta sul valore aggiunto effettivamente incassata dalle amministrazioni fiscali e quella che si incasserebbe in un regime di perfetto adempimento spontaneo alla legislazione esistente.

In ragione della criticità del quadro delineato in Italia, il Legislatore nazionale ha innanzitutto predisposto una serie di misure volte a prevenire la realizzazione delle frodi IVA; nello specifico, sono state previste delle deroghe all'ordinario meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero il *reverse charge* e lo *split payment*: si tratta di due particolari meccanismi di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dove il soggetto tenuto all'assolvimento dell'imposta non è il cedente (o il prestatore) come avviene nel regime IVA ordinario, ma bensì il cessionario (o il committente), in capo al quale vengono trasferiti, in determinate casistiche di cui si dirà a breve, gli obblighi connessi alla liquidazione del tributo. Si evidenzia fin da subito che tale trasferimento, in quanto esenta il cedente dalla riscossione del tributo, permette di evitare che lo stesso eventualmente ometta il successivo versamento all'Erario dell'imposta dovuta, situazione che come si è visto avviene con sistematicità all'interno del marchingegno delle frodi carosello: risulta quindi già intuibile l'utilità del *reverse charge* e dello *split payment*.

Vista l'entità del fenomeno delle frodi carosello nel contesto italiano, l'azione volta a contrastarlo da parte del Legislatore nazionale si è talvolta distinta per essere "innovativa": il riferimento è relativo all'introduzione, tramite la legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (legge di bilancio 2018), dell'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, identificati o stabili nel territorio dello Stato, che ha permesso all'Italia di diventare il primo Paese membro dell'UE che di propria iniziativa ha imposto ai contribuenti l'adozione di un ciclo di fatturazione completamente digitale, con l'obiettivo di costituire "un aiuto alla lotta nella frode e all'evasione" oltre che "un impulso alla digitalizzazione"¹⁸⁵; il passaggio alla fatturazione elettronica, come si avrà modo di approfondire, ha inoltre comportato la variazione degli oneri comunicativi in capo ai soggetti passivi IVA.

3.1.1 Reverse charge

Come già accennato il *reverse charge* consiste in un metodo alternativo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, che a differenza del regime ordinario (dove il fornitore applica l'IVA in rivalsa in fattura, richiedendone in seguito il pagamento al cliente),

¹⁸⁵ Decisione di esecuzione del Consiglio 2018/593/UE del 16 aprile 2018, che autorizza la Repubblica italiana a introdurre una misura speciale di deroga agli articoli 218 e 232 della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

prevede la cosiddetta ‘inversione contabile’, ovvero l’applicazione dell’imposta sull’operazione imponibile, al posto del cedente / prestatore, da parte del cessionario / committente. La conseguenza diretta di tale meccanismo è quella di spostare il carico tributario dell’imposta dal venditore all’acquirente: quest’ultimo infatti, quando effettua un acquisto soggetto al regime dell’inversione contabile, è tenuto all’emissione di un’autofattura¹⁸⁶ con applicazione dell’imposta, dalla quale l’IVA relativa all’operazione risulterà sia a credito che a debito, diversamente dal regime ordinario dove invece gli acquisti comportano, per l’acquirente, solamente il sorgere di un credito IVA da portare in detrazione.¹⁸⁷ In altri termini, nel regime ordinario il venditore registra l’imposta a debito mentre l’acquirente quella a credito, invece nel *reverse charge* è lo stesso soggetto, ovvero l’acquirente, ad effettuare entrambe le registrazioni.

Come già noto, il metodo dell’inversione contabile o *reverse charge* (anche noto come “*tax shift*” o “*self-assessment*”) viene utilizzato per regolare le operazioni di acquisto intracomunitarie; in base ad esso il fornitore di un Paese membro UE, che intende realizzare una vendita verso un cliente residente in altro Paese membro, emette fattura senza indicazione dell’imposta sul valore aggiunto, che sarà invece applicata dal cliente secondo le aliquote in vigore nel suo Stato di appartenenza. Tale meccanismo permette di evitare che il cessionario effettui una detrazione relativa all’imposta applicata da un soggetto passivo residente in altro Paese membro, e quindi incassata da detto Paese: se ciò fosse invece concesso, per non creare distorsioni all’interno del mercato servirebbe una perfetta armonizzazione delle aliquote IVA tra i diversi Paesi europei oppure la predisposizione di un sistema di compensazione comunitario; entrambe le soluzioni sono state ritenute non percorribili dall’UE, che ha scelto l’inversione contabile come

¹⁸⁶ Occorre rilevare che sebbene il termine autofattura sia di uso comune in materia di *reverse charge*, effettivamente dal punto di vista pratico la questione è più articolata. Il *reverse charge*, inteso come inversione dell’onere tributario, è, dal punto di vista operativo, ripartibile in due filoni: a) quello che prevede l’emissione di una autofattura da parte del committente/cessionario e doppia annotazione della medesima nel registro delle fatture/corrispettivi e nel registro degli acquisti; b) quello che richiede la ricezione della fattura del fornitore senza Iva e la successiva integrazione di quest’ultima, da parte del committente/cessionario, con l’imposta e la doppia annotazione della medesima nel registro delle fatture/corrispettivi e in quello degli acquisti. Per quanto riguarda il *reverse charge* interno, particolarmente rilevanti sono le FAQ n. 36 e 38 dell’Agenzia delle Entrate pubblicate il 27 novembre 2018 e aggiornate il 19 luglio 2019 con cui è stato chiarito che “*Per gli acquisti interni per i quali l’operatore IVA italiano riceve una fattura elettronica riportante la natura “N6” in quanto l’operazione è effettuata in regime di inversione contabile, ai sensi dell’articolo 17 del d.P.R. n. 633/72, l’adempimento contabile previsto dalle disposizioni normative in vigore prevede una “integrazione” della fattura ricevuta con l’aliquota e l’imposta dovuta e la conseguente registrazione della stessa ai sensi degli articoli 23 e 25 del d.P.R. n. 633/72.*” VILLANI, M; ATTANASI, F; Il “reverse charge”, 2022, pag. 10.

¹⁸⁷ VILLANI, M; ATTANASI, F; Il “reverse charge”, 2022, pag. 1.

disposizione temporanea volta a regolare gli scambi intracomunitari in attesa della realizzazione del sistema IVA definitivo basato sulla tassazione nel paese di destinazione.

Il *reverse charge*, tuttavia, può trovare applicazione anche nell'ambito delle operazioni interne (da qui l'accezione "*reverse charge* interno"), ovvero quelle realizzate tra soggetti passivi italiani, in ragione della sua utilità ai fini della prevenzione delle frodi fiscali. Calando il ragionamento all'interno del meccanismo operativo delle frodi carousel, se l'operazione realizzata dal *missing trader* viene fatta rientrare tra quelle regolate dal regime del *reverse charge*, la frode non potrà più essere realizzata in quanto essa si basa sul meccanismo della rivalsa e della detrazione, il quale viene invece alterato dal metodo dell'inversione contabile: infatti chi effettua la cessione non avrà la possibilità di sottrarsi al versamento dell'imposta, e chi invece beneficia indebitamente della detrazione si trova, diversamente a quanto avviene nel regime ordinario, in una situazione fiscalmente neutra in merito all'operazione in argomento. Inoltre, grazie al trasferimento dell'onere dell'assolvimento dell'imposta al destinatario, l'Erario riesce ad effettuare più facilmente i controlli relativi agli adempimenti.

Dal punto di vista normativo, il Legislatore nazionale ha introdotto il *reverse charge* all'interno dell'ordinamento italiano con la legge n. 7/2000, in attuazione delle disposizioni del Legislatore comunitario previste dalla Direttiva 98/80/CE, nella quale veniva già sottolineato il ruolo del meccanismo di inversione contabile nell'azione di contrasto alle frodi IVA. Attraverso la suddetta legge è stato modificato il d.p.r. n. 633/1972 (ovvero il decreto IVA), prevedendo in particolare al comma 5 dell'art.17 l'applicazione del *reverse charge* alle cessioni di oro industriale. Successivamente, nel corso degli anni gli ambiti interessati dal meccanismo in esame sono stati più volte estesi, in ragione della riduzione dei casi di frode registrati nei settori dove veniva applicato. Attualmente la disciplina a livello comunitario è contenuta nella Direttiva 112/2006/CE (Direttiva IVA), in particolare agli artt. 199 e 199-bis, i quali prevedono una serie di fattispecie che gli Stati membri possono scegliere di assoggettare all'inversione contabile; in particolare:

- L'art. 199 prevede una serie di operazioni per cui gli Stati membri possono prevedere l'applicazione del *reverse charge* con efficacia temporale illimitata e senza dover presentare un'autorizzazione preventiva, ma effettuando una

semplice comunicazione al comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (previsto dalla stessa Direttiva IVA all'art. 398);

- L'art. 199-*bis* prevede in seguito ulteriori fattispecie, rispetto alle quali, gli Stati membri hanno la facoltà di adottare il meccanismo dell'inversione contabile per un periodo di tempo limitato al fine di contrastare le frodi, dopo aver informato il comitato di cui all'art. 398 riguardo l'ambito di applicazione e le ragioni che hanno condotto all'adozione di tale misura.

Entrambi gli articoli sono andati incontro a diverse modifiche nel tempo volte ad ampliarne il contenuto, a testimonianza di come il fenomeno delle frodi IVA abbia interessato sempre più settori. Infine occorre rilevare che all'art. 395 della Direttiva IVA viene stabilito che *“il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali”*, concedendo così ai Paesi membri la possibilità, a livello generale, di estendere il meccanismo del *reverse charge* ad ulteriori fattispecie rispetto a quelle previste dagli artt.199 e 199-*bis*, tuttavia previo parere favorevole all'unanimità da parte del Consiglio europeo.¹⁸⁸

Spostando nuovamente l'attenzione sulla normativa nazionale, la disciplina in materia di *reverse charge* interno è attualmente contenuta all'art. 17 commi da 5 a 9 del d.p.r. n. 633/1972, a cui seguono ulteriori fattispecie previste all'art. 74 commi 7 e 8 dello stesso Decreto IVA. Inutile soffermarsi in questa sede sulla lunga serie di fattispecie previste da detta normativa, alla quale si rimanda, sottolineando che negli anni è andata incontro a diverse modifiche volte ad ampliarne la portata, così come la relativa normativa europea di riferimento; tuttavia occorre rilevare che si tratta di operazioni appartenenti a settori ad alto rischio di evasione (come ad esempio il settore dell'edilizia, quello della cessione di gas ed energia e quello dei prodotti elettronici).

¹⁸⁸ E' infatti interesse delle istituzioni europee non concedere agli Stati membri un utilizzo sproporzionato del meccanismo del *reverse charge*, in quanto ciò potrebbe compromettere il corretto funzionamento del sistema dell'IVA; ad esempio, la Commissione UE ha affermato tramite il documento COM (2020) 243 *final*, trasmesso al Consiglio UE per negare all'Italia l'estensione del meccanismo del *reverse charge* alle prestazioni di servizi nell'ambito di appalti e subappalti con prevalente utilizzo di manodopera, che *“l'introduzione di un ulteriore regime speciale nell'ordinamento italiano porterebbe ad un maggior disallineamento con la normativa comunitaria, nonché ad una serie di oneri di carattere amministrativo in capo ai singoli operatori coinvolti, i quali sarebbero tenuti preventivamente a verificare il corretto trattamento IVA da riservare all'operazione da porre in essere, con conseguente rischio di incremento di errori, controversie e sanzioni”*.

Infine occorre rilevare che tramite l'art. 22 del D.L. 21 giugno 2022 n. 73 (c.d. "Decreto semplificazioni") si è provveduto a modificare l'art. 17, d.p.r. n. 633/1972, comma 8, prevedendo la proroga per l'applicazione facoltativa del *reverse charge* al 31 Dicembre 2026; attraverso tale intervento, il Legislatore nazionale ha allineato le disposizioni interne con la recente evoluzione della normativa europea, che tramite la Direttiva 890/2022/UE ha esteso il termine per l'applicazione facoltativa dell'inversione contabile al 31 dicembre 2026. Si tratta delle fattispecie previste dall'art. 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE, ovvero quelle dove il meccanismo dell'inversione contabile può essere adottato per un periodo limitato di tempo al fine di contrastare le frodi; inizialmente tale possibilità era stata concessa agli Stati membri, tramite l'art. 1 della Direttiva 2013/43/UE, "fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni"; tale termine fin in seguito esteso al 30 giugno 2022¹⁸⁹, e da ultimo al 31 dicembre 2026 con la Direttiva 2022/890/UE, a cui il legislatore nazionale si è prontamente adeguato. Il consiglio europeo ha infatti riconosciuto l'efficacia del meccanismo di inversione contabile per contrastare le frodi, in particolare la frode intracomunitaria dell'operatore inadempiente. Sebbene nel frattempo la Commissione abbia adottato due proposte per introdurre il sistema definitivo dell'IVA, tramite il quale sarà possibile risolvere definitivamente il problema delle frodi carosello, le stesse, che dovevano entrare in vigore l'1 luglio 2022, sono tuttora in fase di negoziazione¹⁹⁰; in ragione di ciò è stato ritenuto opportuno prolungare il ricorso al *reverse charge* come strumento temporaneo per il contrasto delle frodi IVA, tuttavia riconoscendo che esso consiste in una deroga al sistema comune dell'IVA che può essere fonte di disallineamento con la normativa comunitaria.¹⁹¹

3.1.2 Split payment

Allo stesso modo del *reverse charge*, pure lo *split payment* consiste in un regime IVA che deroga rispetto a quello ordinario, tuttavia presentando alcuni tratti distintivi rispetto all'inversione contabile; è anche noto come 'scissione dei pagamenti', in quanto il cessionario / committente che realizza un acquisto soggetto alla disciplina dello *split payment* è tenuto a dover dividere il pagamento in due diverse transazioni: dapprima

¹⁸⁹ Tramite l'art. 1 della Direttiva 2018/1965/UE del Consiglio dell'UE del 6 novembre 2018.

¹⁹⁰ VILLANI, M; ATTANASI, F; Il "reverse charge", 2022, pag. 4.

¹⁹¹ Vedi nota numero 188.

deve corrispondere al fornitore il corrispettivo dovuto in base alla cessione di beni o prestazione di servizi oggetto dell'acquisto (così come avviene nel regime ordinario), ed in seguito procede al versamento dell'IVA relativa a detta cessione o prestazione direttamente all'Erario (al posto di corrisponderla al fornitore).

Mentre il *reverse charge* trova le sue fonti nella disciplina comunitaria all'interno della Direttiva IVA, lo stesso non vale per lo *split payment*; sebbene infatti l'adozione di tale strumento fosse stata contemplata tra le misure volte a migliorare il processo di riscossione dell'IVA all'interno del Libro Verde sul futuro dell'IVA¹⁹², la stessa fu in seguito accantonata in ragione delle possibili conseguenze negative che avrebbe potuto comportare¹⁹³.

Tuttavia, come già visto, ai Paesi membri dell'UE viene concessa la possibilità di prevedere speciali misure di deroghe alla Direttiva IVA al fine di "evitare talune evasioni o elusioni fiscali"¹⁹⁴, dopo aver ottenuto il plenum parere favorevole del Consiglio europeo; ed è proprio questo il contesto in cui si inserisce lo *split payment*: l'obiettivo dello strumento è infatti quello di contrastare i fenomeni di evasione e frode IVA, in quanto grazie ad esso si tutela l'Erario sia dal rischio che il fornitore non proceda al versamento dell'imposta addebitata in fattura, sia dal rischio che gli acquirenti vengano coinvolti nelle frodi realizzate dai fornitori.¹⁹⁵

Lo *split payment* viene quindi introdotto per la prima volta nell'ordinamento italiano tramite l'art. 1, comma 629, lettera b) della Legge Finanziaria 190/2014 (legge di stabilità 2015), attraverso la quale fu disposto l'inserimento dell'art. 17-ter, volto a dettare disciplina in materia, all'interno del d.p.r. n. 633/; inizialmente fu prevista una prima fase sperimentale, nella quale, a partire dal 1° gennaio 2015, il particolare regime IVA veniva destinato solamente alle operazioni realizzati nei confronti delle pubbliche amministrazioni (d'ora in poi anche P. A.). Tale ristretto ambito di applicazione fu previsto in quanto il parere favorevole da parte del Consiglio europeo riguardo

¹⁹² Il "Libro Verde sul futuro dell'IVA – verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente" consiste in un documento pubblicato dalla Commissione europea al fine di sollevare un dibattito sul sistema IVA attualmente in vigore, con l'obiettivo di introdurre misure di semplificazione dei numerosi adempimenti burocratici vigenti.

¹⁹³ Si veda in merito il documento della Commissione europea COM (2011) 851 final del 6 dicembre 2011, dove al paragrafo 5.3.3 viene affermato che "il modello di scissione dei pagamenti, considerato il cambiamento più radicale, ha suscitato in generale reazioni negative da parte delle imprese e dei fiscalisti. Questi ultimi erano preoccupati dell'impatto che questo metodo avrebbe sul flusso di cassa, sui costi di conformità e su questioni commerciali. Essi nutrono inoltre dubbi sulla sua capacità di ridurre effettivamente il divario dell'IVA".

¹⁹⁴ Direttiva 2006/112/UE, art. 395.

¹⁹⁵ TITO, E; Enti locali: split payment e cenni sulla fatturazione elettronica, 2015, pag. 1.

l'applicazione dello *split payment* da parte dell'ordinamento italiano arrivò solo il 14 luglio 2015¹⁹⁶, ovvero in un momento successivo rispetto l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla scissione dei pagamenti, a testimonianza della fiducia riposta nelle stesse da parte dell'ordinamento italiano per contrastare le frodi. Da tale data in poi, i soggetti passivi che effettuano cessioni o realizzano prestazioni nei confronti della P. A. sono tenuti, in relazione a dette operazioni, ad emettere fattura secondo i generali obblighi di fatturazione, ovvero indicando l'IVA in fattura, ma tuttavia non incassano detta imposta, che invece viene direttamente versata all'Erario dal soggetto appartenente alla pubblica amministrazione verso cui si è emessa fattura; allo stesso tempo il soggetto P. A. versa al proprio fornitore quanto dovuto a titolo di puro corrispettivo, realizzando di fatto la scissione del pagamento dell'imponibile da quello della corrispondente imposta. Attraverso lo *split payment* l'onere di versamento dell'IVA viene quindi traslato al soggetto ritenuto più affidabile tra quelli che hanno preso parte all'operazione, negando al fornitore l'eventuale possibilità di evadere l'imposta riscossa.¹⁹⁷

Lo strumento ha prodotto fin dal primo anno di applicazione gli effetti sperati; infatti, come evidenziato nella relazione tecnica del D.L. 50/2017, *“le pubbliche amministrazioni già rientranti nello split payment, (...) per il periodo d'imposta 2015 hanno dichiarato un totale acquisti per circa 34,7 miliardi di euro, dei quali l'85% soggetto alla scissione dei pagamenti, con un recupero di gettito stimato in 2,171 miliardi di euro”*¹⁹⁸. Tali risultati incoraggianti hanno condotto il Legislatore nazionale a fare un uso più ampio dello *split payment*, estendendone sia la durata che l'ambito dei soggetti coinvolti (ovviamente ciò è stato possibile in seguito al parere favorevole del Consiglio europeo, in quanto ricordiamo che lo *split payment* fa parte di quelle misure speciali di cui all'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE). Nello specifico, oltre ai soggetti appartenenti alla P. A. , la scissione dei pagamenti viene applicata, ai sensi dell'art. 17-ter, comma 1 bis¹⁹⁹, anche alle operazioni realizzate nei confronti di particolari tipologie di enti, fondazioni e

¹⁹⁶ Tramite la decisione di esecuzione 2015/1401/UE del Consiglio, ritenendo la deroga concessa in materia di *split payment* *“proporzionata agli obiettivi perseguiti, in quanto è limitata nel tempo e circoscritta a un settore che pone notevoli problemi di evasione fiscali”*.

¹⁹⁷ BIANCHI, S; Guida completa al regime IVA *“Split Payment”*, 2022.

¹⁹⁸ Senato della Repubblica – Servizio del bilancio, nota di lettura n.180/1, 2017.

¹⁹⁹ Si rimanda a detto articolo per un maggior dettaglio riguardo ai soggetti a cui si applica il regime dello *split payment*. Si veda in materia anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n.9/E del 7 maggio 2018.

società (a livello generale si tratta di soggetti sottoposti al controllo o alla partecipazione di un soggetto pubblico; per una visione completa dei soggetti a cui è stato esteso lo *split payment*, si rimanda all'art. 17-ter, comma 1-bis del d.p.r. n. 633/1972). Per quanto riguarda invece l'aspetto temporale, in base alla decisione di esecuzione 2020/1105/UE del Consiglio dell'UE del 24 luglio 2020 l'Italia è stata autorizzata a poter continuare ad usufruire dello *split payment* fino al 30 giugno 2023. Nonostante nel frattempo sia stato concesso al Legislatore italiano di introdurre altre misure straordinarie volte a contrastare il fenomeno delle frodi IVA, come l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica di cui si dirà nel successivo sottoparagrafo, la concessione di utilizzo dello *split payment* è stata prorogata in quanto esso si è rivelato uno degli strumenti più efficaci nel contrasto all'evasione²⁰⁰, come evidenziato nella tabella sottostante.

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza Economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2015 ¹	119.376	97.389	35.309	853	96.536
2016	124.336	98.742	36.161	852	97.889
2017 ²	129.569	102.760	40.683	4.522	98.238
2018	133.577	104.294	39.940	-743	105.037
2019	136.861	106.311	37.717	-2.223	108.534
2020	126.664	95.794	37.043	-674	96.468

¹ Introduzione dello *split payment* (1 gennaio 2015).
² Allargamento dello *split payment* (luglio 2017).

Figura 3.3. Stima del tax gap per l'imposta sul valore aggiunto (IVA), anni 2015-2020. Si sottolinea come le serie storiche dell'IVAEC (colonna 5) e dell'IVA di competenza economica (colonna 2) siano caratterizzate da una dinamica positiva, stimolata dall'introduzione (2015) e dall'ampliamento (2017) del regime IVA dello *split payment*. Fonte: Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2022, pag. 27.

3.1.3 Fatturazione elettronica

Il primo passaggio fondamentale verso un sistema di fatturazione elettronica generalizzato in Italia fu compiuto attraverso il Decreto Ministeriale 55/2013, attuato secondo quanto previsto nella Legge n. 224 del 24 dicembre 2012 (legge di stabilità 2013), tramite il quale fu stabilito che a partire dal 31 marzo 2015²⁰¹, tutte le fatture nei

²⁰⁰ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva anno 2022, pag. 122.

²⁰¹ Secondo quanto stabilito nel D.M. 55/2013, le fatture nei confronti di ministeri, agenzie fiscali, enti previdenziali nazionali, ed enti assistenziali nazionali l'obbligo fu introdotto già a partire dal 6 giugno 2014; dal 31 marzo 2015 viene invece esteso anche alle fatture emesse nei confronti di tutte le altre pubbliche amministrazioni, compresi gli enti locali.

confronti dei soggetti parte della pubblica amministrazione dovessero essere obbligatoriamente emesse sotto formato di fattura elettronica²⁰²: a partire da tale data i soggetti P. A. non riconoscono più la validità delle fatture ricevute dai propri fornitori in formato cartaceo, e non possono procedere al pagamento delle stesse fino all'invio della fattura elettronica. Si ricorda inoltre che dal 1° gennaio 2015, come rilevato precedentemente, è in vigore la scissione dei pagamenti per le operazioni realizzate nei confronti della P.A. , a testimonianza di come, all'epoca, il Legislatore nazionale si sia particolarmente adoperato al fine di introdurre misure di contrasto alle frodi IVA nel settore pubblico. Il passaggio successivo, grazie al quale si è effettivamente giunti all'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica in Italia, è stato realizzato tramite la legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (legge di bilancio 2018), nella quale fu stabilito che, a partire dal 1° gennaio 2019, le disposizioni in materia di fatturazione elettronica riguardanti le *operazioni business to government – B2G*, venivano estese sia alle cessioni di beni e prestazioni di servizi intercorse tra soggetti passivi (*operazioni business to business – B2B*), sia a quelle effettuate da un soggetto IVA nei confronti di un consumatore finale (*operazioni business to consumer – B2C*)²⁰³: a partire da tale data quindi la fattura elettronica, così come descritta dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 89757 del 30 aprile 2018, diventa l'unico formato ammesso per l'emissione del documento fattura da parte dei soggetti passivi IVA italiani²⁰⁴.

²⁰² Secondo quanto specificato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 89757/2018 del 30 aprile 2018, *“la fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato, trasmesso per via telematica al Sistema di Interscambio (...), di cui al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 7 Marzo 2008, e da questo recapitato al soggetto ricevente. (...) è un file in formato XML (eXtensible Markup Language), non contenete macroistruzioni o codici eseguibili tali da attivare funzionalità che possano modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati (...).”*

²⁰³ I soggetti passivi IVA che realizzano cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti dei consumatori finali non sono obbligati ad emettere fattura, a meno che questa non venga richiesta dal cliente; gli stessi, tuttavia, erano obbligati comunque ad emettere, per le somme percepite a titolo di corrispettivo, un documento fiscale, il quale consisteva nello scontrino o nella ricevuta fiscale. Così come le fatture, anche tali documenti sono andati incontro ad un processo di digitalizzazione; a partire dal 1° luglio 2019, per gli operatori economici che nel 2018 hanno realizzato un fatturato superiore ad euro 400.000, e dal 1° gennaio 2020 per gli altri operatori, gli scontrini e le ricevute fiscali cartacee vengono sostituite dal c.d. “documento commerciale”, ovvero un corrispettivo elettronico, il quale può essere emesso esclusivamente da un registratore telematico (anche noto come “RT”, ossia un registratore di cassa in grado di connettersi ad internet per trasmettere i dati all'Agenzia delle Entrate) oppure da un'apposita procedura *online* messa a disposizione sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

²⁰⁴ Occorre rilevare, tuttavia, la previsione di alcune ipotesi di esclusione dall'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica da parte del Legislatore nazionale, ovvero i soggetti rientranti nel regime di vantaggio (D.L. n. 98/2011 art. 27) e nel regime forfettario (L. 190/2014, art. 1, commi 54-89); tali categorie furono inizialmente esonerate in ragione della natura agevolativa del particolare regime fiscale a cui vengono assoggettate.

L'introduzione – rivoluzionaria, in quanto l'Italia fu il primo paese europeo a prevedere una simile misura – di tale obbligo si discosta dalla normativa comunitaria, in quanto la Direttiva IVA stabilisce che negli Stati membri dell'UE ogni tipologia di documento idoneo, sia cartaceo che digitale, può essere utilizzata come fattura; infatti il Legislatore italiano, al fine di introdurre l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, ha dovuto formulare una specifica richiesta al Consiglio europeo, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/UE, nella quale venne evidenziato come l'adozione di un ciclo di fatturazione elettronico avrebbe consentito all'Italia di migliorare la propria attività di contrasto alle frodi e all'evasione, oltre a favorire il processo di digitalizzazione; il Consiglio accolse la richiesta²⁰⁵, tuttavia limitando l'efficacia di tale misura ad un periodo iniziale di tre anni, in seguito al quale l'Italia avrebbe dovuto presentare una relazione sui risultati conseguiti. Come evidenziato nel documento COM (2021) 681 *final*, a distanza di quasi tre anni dall'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica generalizzata la misura ha prodotto gli effetti sperati, risultando utile sia per l'individuazione di attività di frode ed evasione IVA, sia come disposizione volta a disincentivare la messa in atto di tali condotte²⁰⁶; il Consiglio europeo ha quindi concesso²⁰⁷ all'Italia una proroga della deroga, nonché l'estensione della stessa ai soggetti passivi che si avvalgono della franchigia per le piccole imprese (ovvero i soggetti rientranti nel regime forfettario) che superano una certa soglia di fatturato²⁰⁸.

La fatturazione elettronica si è rivelata uno strumento particolarmente efficace nella lotta alle frodi IVA in quanto essa permette all'amministrazione finanziaria di disporre in tempo reale dei dati provenienti dal Sistema d'Interscambio (SDI), ovvero lo strumento informatico che gestisce la trasmissione delle fatture elettroniche, grazie ai quali le autorità sono in grado di rilevare con rapidità anomalie relativamente all'IVA dichiarata e quella versata dai contribuenti²⁰⁹; in tal modo sarà possibile risalire più

²⁰⁵ Tramite la Decisione di esecuzione 2018/593/UE del Consiglio del 16 aprile 2018.

²⁰⁶ Nel documento (COM) 2021 681 final sono riportate alcune stime sull'IVA recuperata in seguito all'introduzione dell'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica in Italia; in particolare, *“due miliardi di EUR sarebbero direttamente riconducibili al miglioramento del rispetto dell'obbligo dell'IVA in seguito all'introduzione della misura in questione, mentre circa 580 milioni di EUR di entrate supplementari nella riscossione di imposte dirette potrebbero essere attribuiti indirettamente alla misura.”*

²⁰⁷ Tramite la Decisione di esecuzione 2021/2251/UE del Consiglio del 13 dicembre 2021.

²⁰⁸ Come stabilito dal D.L. n. 36/2022, dal 1° luglio 2022 l'obbligo di fatturazione elettronica viene esteso ai soggetti rientranti nel regime forfettario ai sensi della L. 190/2014, art.1, commi 54-89, che nell'anno precedente hanno registrato un fatturato superiore a 25.000 euro.

²⁰⁹ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 68.

tempestivamente ad eventuali comportamenti fraudolenti, aspetto sicuramente fondamentale nel contrasto alle frodi carousel in quanto, nella maggior parte dei casi, i soggetti *missing trader* coinvolti hanno vita breve e necessitano perciò di essere individuati prima che scompaiano dal mercato. Nello specifico, il sistema di fatturazione elettronica generalizzato consente di effettuare dei controlli incrociati tra le informazioni inserite nelle fatture elettroniche dai contribuenti e quanto dichiarato e successivamente versato all'Erario dagli stessi in base al risultato delle liquidazioni periodiche IVA e della dichiarazione annuale IVA, tramite i quali è possibile intercettare già dalle fasi iniziali i circuiti volti a realizzare frodi fiscali, oltre a poter individuare i soggetti che fungono da promotori ed effettivi beneficiari dello schema fraudolento.²¹⁰ Volendo introdurre un esempio in merito all'accelerazione delle attività di accertamento comportata dall'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, secondo quanto riportato dal ricercatore dell'Osservatorio Fatturazione Elettronica & eCommerce del Politecnico di Milano U. Zanini in un'intervista²¹¹ al quotidiano online "Agenda Digitale", fino al 2019 le autorità amministrative impiegavano circa otto mesi per individuare una società cartiera parte di una catena fraudolenta, mentre in seguito all'entrata in vigore del ciclo di fatturazione elettronica tale operazione, in media, richiede non più di due o tre mesi.

I risultati positivi della fatturazione elettronica relativamente al contrasto delle frodi IVA sono stati evidenziati anche dalla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2022, dove viene sottolineato come tale previsione abbia contribuito ad un significativo recupero di gettito, con efficacia particolare per quanto riguarda le imprese di minori dimensioni²¹² (e che quindi giustifica l'estensione della misura ai soggetti forfettari). Il modello italiano ha rappresentato un'importante testimonianza a livello comunitario, che ha condotto altri Stati membri a chiedere autorizzazione al Consiglio europeo per l'implementazione di un obbligo di fatturazione elettronica generalizzata.²¹³

²¹⁰ CASAZZA, A; LUPO, R; *op. ult. cit, ibidem*. Si veda in materia anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/2019 dell'8 agosto 2019.

²¹¹ Disponibile al seguente link: <https://www.agendadigitale.eu/documenti/fatturazione-elettronica/lotta-allevasione-grazie-alla-fatturazione-elettronica-ecco-come/>

²¹² Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva anno 2022, pag. 121.

²¹³ Con la decisione di esecuzione del Consiglio europeo n. 2021/0388/UE del 25 gennaio 2022 la Francia è stata autorizzata ad introdurre l'obbligo di fatturazione elettronica in deroga agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/CE. Come annunciato dalla Commissione europea il 30 marzo 2022 la stessa deroga è stata concessa anche alla Polonia, che tuttavia è ancora in attesa dell'ultima approvazione da parte del Consiglio europeo.

In conclusione, si ritiene opportuno effettuare una breve panoramica sugli oneri comunicativi in capo ai soggetti passivi italiani in seguito all'entrata in vigore delle disposizioni in materia di fatturazione elettronica. L'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 aveva istituito il c.d. "spesometro", ovvero l'obbligo di comunicazione telematica delle fatture attive e passive di importo superiore euro 3.000, esteso, tramite l'art. 4 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, ai dati di tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA. Congiuntamente alle disposizioni che hanno determinato l'introduzione della fatturazione elettronica generalizzata a partire dal 1° gennaio 2019, in tale data è anche stato abolito l'obbligo comunicativo relativo allo spesometro, in quanto l'amministrazione finanziaria è in grado di ottenere le informazioni fornite da detta comunicazione, in tempi più brevi, dal Sistema d'Interscambio; allo stesso tempo, tuttavia, fu previsto l'adempimento relativo al c.d. "esterometro", ovvero un apposito modello tramite il quale trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni di acquisto e di vendita estere, sia comunitarie che extracomunitarie, per le quali non sia stata emessa una fattura elettronica. L'esterometro va distinto dal modello *Intrastat*: sebbene i due adempimenti si duplichino in alcune situazioni²¹⁴, il primo consiste in un onere comunicativo predisposto dall'ordinamento italiano per la comunicazione dei dati relativi alle operazioni che, varcando i confini nazionali, non sono soggette all'obbligo di fatturazione elettronica, mentre il secondo consiste in una trasmissione di dati relativa esclusivamente agli acquisti e alle cessioni intracomunitarie, disposta dal Legislatore nazionale in attuazione degli obblighi comunitari. In ogni caso, la recente normativa ha condotto all'abolizione anche dell'esterometro, in quanto la fatturazione elettronica è stata estesa anche alle cessioni e alle prestazioni di servizi che coinvolgono soggetti non stabiliti in Italia ai fini IVA: infatti, secondo la modifica apportata al D.Lgs. 127/2015, art. 1, comma 3-*bis* tramite la legge di bilancio 2021 (legge 30 dicembre 2020, n. 178, art. 1, comma 1103), a partire dal 1° luglio 2022 i dati relativi alle operazioni transfrontaliere vanno trasmessi telematicamente tramite il Sistema di Interscambio²¹⁵. Pur comportando un aumento

²¹⁴ Ciò avviene quando un soggetto passivo effettua operazioni di vendita nei confronti di soggetti intracomunitari per le quali non sia stata emessa fattura elettronica; in tal caso relativamente a detta operazione va compilato sia il modello Esterometro (tuttavia ora soppresso) che il modello *Intrastat*.

²¹⁵ Il Sistema d'Interscambio provvede alla trasmissione di fatture elettroniche solamente tra soggetti passivi titolari di partita IVA italiana. Ciò significa che quando un soggetto nazionale effettua un acquisto da un soggetto non residente, questo riceve fattura in formato cartaceo o digitale (ad esempio, in PDF via e-mail), per la quale egli è tenuto all'emissione di un'autofattura elettronica. Se invece è il soggetto nazionale ad emettere

degli adempimenti per i soggetti passivi IVA, l'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica anche alle operazioni transfrontaliere è stata ritenuta opportuna dal Legislatore nazionale in quanto tale strumento si è dimostrato efficace nel contrasto delle frodi IVA, che com'è noto avvengono principalmente a livello intracomunitario.

3.2 La repressione mediante sanzioni amministrative: diniego della detrazione e solidarietà passiva del cessionario

Fino ad ora si è parlato di misure che, prevedendo particolari deroghe rispetto alla disciplina IVA a livello comunitario, hanno come obiettivo quello di prevenire le frodi in materia di imposta sul valore aggiunto; l'attenzione ora viene invece posta sulle disposizioni volte ad assumere una funzione di deterrenza del fenomeno, ovvero che intervengono quando le condotte illecite si sono già verificate. All'interno dello schema di funzionamento delle frodi carosello, il *missing trader*, in seguito all'emissione di fatture per operazioni inesistenti verso il broker, viene a trovarsi in una posizione IVA debitoria verso lo Stato, ma non procede al versamento di quanto dovuto; l'Erario conseguentemente si adopera per recuperare l'imposta non incassata ma tale azione, nella maggior parte dei casi, si rivela inefficace, in quanto il soggetto che si cela dietro il mancato adempimento non è altro che una "cartiera" priva di patrimonio²¹⁶. In ragione di ciò sono stati previsti dei meccanismi volti a coinvolgere i soggetti utilizzatori delle fatture per operazioni inesistenti emesse dalle cartiere, ovvero i *broker*, che frequentemente risultano essere coloro che hanno promosso ed organizzato l'intero marchingegno fraudolento.

Per contrastare le frodi IVA, è stata stabilita l'indetraibilità dell'imposta portata in detrazione dal cessionario in base a fatture emesse per operazioni inesistenti; si tratta di un principio pacificamente riconosciuto, in quanto la normativa IVA consente di portare in detrazione solamente l'imposta derivante da acquisti inerenti all'attività d'impresa, connotato sicuramente non attribuibile all'IVA derivante da un'operazione che in realtà non è mai avvenuta.²¹⁷ Infatti, gli artt. 19 e 26 del d.p.r. 633/1972

fattura verso un soggetto estero, egli dovrà disporre la fattura di vendita elettronica tramite il Sistema d'Interscambio, ed in seguito recapitare la stessa al cliente non residente in formato cartaceo o digitale.

²¹⁶ TOSI, L; TOPPAN, A; Lineamenti di Diritto Penale dell'impresa, ed. 2020, pag. 174.

²¹⁷ TOSI, L; TOPPAN, A; *op. ult. cit, ibidem*.

ammettono il cessionario alla detrazione dell'imposta derivante da "effettive" operazioni commerciali (acquisti di beni o servizi nello svolgimento dell'attività economica), mentre in presenza di un'operazione inesistente, non viene a realizzarsi né l'ordinario presupposto impositivo (tuttavia l'IVA indicata in fattura sarà comunque dovuta ai sensi dell'art. 21, comma 7 del Decreto IVA) né il presupposto per il diritto alla detrazione di cui all'art. 19, comma 1 dello stesso Decreto IVA.

Il diniego della detrazione, al tempo stesso, ha posto il problema della tutela del legittimo affidamento nei casi in cui le fatture riguardino operazioni soggettivamente inesistenti, ovvero nelle situazioni dove il cessionario effettua un acquisto in buona fede senza rendersi conto della natura fittizia del proprio fornitore. Come già affrontato nel capitolo precedente, la questione è stata risolta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea tramite l'affermazione del principio secondo cui la detrazione effettuata in base a fatture per operazioni inesistenti debba essere disconosciuta, ma solo nei casi in cui il cessionario era o consapevole – al momento dell'acquisto – che l'operazione in oggetto aveva come fine quello di evadere l'imposta sul valore aggiunto o, in ogni caso, avrebbe dovuto accorgersi di ciò usando l'ordinaria diligenza²¹⁸; attraverso questo principio vengono salvaguardati sia il legittimo affidamento del cessionario sia la neutralità del sistema dell'IVA, mentre vengono punite le condotte dove l'acquirente era cosciente (o avrebbe dovuto esserlo) di inserirsi in un circuito fraudolento.

Le autorità fiscali, quindi, per poter negare la detrazione ed effettuare la conseguente rettifica in aumento in dichiarazione, devono dimostrare che il cessionario era a conoscenza del fatto che i suoi acquisti si collocassero in un meccanismo di frode, o quantomeno, devono fornire le prove che detto soggetto disponeva di informazioni sufficienti per rendersi conto agevolmente, senza verifiche che non gli spettano, della presenza di un contesto volto ad evadere l'IVA. Come affermato dalla Corte di Cassazione, gli elementi per dare prova di dette circostanze sono rapportati "*alla effettiva complessità della vicenda*"²¹⁹: infatti in talune situazioni detto onere probatorio può limitarsi alla dimostrazione che il fornitore è un soggetto interposto, privo di caratteristiche consone alla realizzazione dell'operazione indicata in fattura (assenza di dotazione personale, strumentale, etc; si tratta quindi di una cartiera), costituendo ciò

²¹⁸ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 57.

²¹⁹ Cass. n. 5173, 28 febbraio 2017.

un indicatore sufficientemente sintomatico dell'azione non in buona fede da parte del cessionario. In altri casi, invece, sono necessari altri elementi per poter affermare che l'acquisto sia stato realizzato con consapevolezza o sospetto del meccanismo fraudolento; ci si riferisce alle circostanze che vedono il coinvolgimento di terzi soggetti, come ad esempio l'effettuazione di pagamenti a società diverse da quella che ha emesso la fattura, il trasporto delle merci da parte del soggetto a monte della catena di approvvigionamento, l'intestazione sistematica degli ordinativi di consegna ad altri fornitori, ecc²²⁰; si tratta di aspetti tutti frequentemente riconducibili ad un'operazione caratterizzata da inesistenza soggettiva, i quali, tuttavia, non sono sempre facili da provare per l'amministrazione finanziaria.

Con la finalità di rendere più efficace l'azione di contrasto alle frodi IVA, accanto al diniego della detrazione è stato affiancata la responsabilità solidale del cessionario per l'omesso versamento da parte del cedente; le disposizioni in materia trovano fonte nella normativa comunitaria, in quanto secondo l'art. 205 della Direttiva IVA *“gli Stati membri possono individuare una persona diversa dal debitore dell'imposta come responsabile in solido del versamento della stessa”*. Secondo la Corte di Giustizia dell'UE, in base a detta normativa i Paesi membri hanno la possibilità di istituire un regime ai sensi del quale un soggetto passivo che realizza un acquisto essendo consapevole – o in possesso di sufficienti elementi per sospettare – che l'IVA corrisposta al fornitore non sarebbe stata versata in tutto o in parte, possa essere obbligato in solido con il debitore al versamento di tale imposta.²²¹ Quanto disposto dall'art. 205, Direttiva 2006/112/UE è stato trasportato nell'ordinamento italiano tramite l'art. 1, comma 386 della L. 30 dicembre 2004 (legge finanziaria 2005), che ha previsto l'introduzione dell'art. 60-*bis* all'interno del d.p.r. 633/1972, rubricato 'solidarietà nel pagamento dell'imposta'. Detto articolo ha stabilito che a fronte dell'omesso versamento di IVA da parte del cedente, il cessionario è obbligato in solido al pagamento di quanto dovuto al verificarsi, congiuntamente, di una serie di presupposti:

²²⁰ Cass. n. 26854, 18 dicembre 2014.

²²¹ Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 11 maggio 2006, causa C-384/04.

- L'oggetto della cessione fa parte di quelli previsti dall'apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze²²², il quale ha individuato una serie di beni particolarmente soggetti al rischio di frode²²³;
- La cessione del bene è stata effettuata ad un prezzo inferiore al suo valore normale²²⁴;
- Il cessionario è un soggetto passivo IVA;

L'introduzione dell'art. 60-*bis* nel d.p.r. n. 633/1972 si pone come particolarmente appropriata a reprimere il fenomeno della frodi IVA poiché la previsione di una responsabilità solidale in capo al cessionario consente di sia di neutralizzare gli indebiti vantaggi fiscali e/o commerciali conseguiti al seguito al mancato versata dell'imposta dovuta, sia di agevolare la riscossione dell'IVA non versata dal fornitore, il quale spesso si rivela essere solamente una cartiera contro cui l'azione di recupero dell'amministrazione non produce risultati, attraverso il coinvolgimento dell'acquirente.²²⁵

Occorre sottolineare che la solidarietà passiva del cessionario nel pagamento dell'imposta non implica automaticamente la negazione allo stesso del diritto di detrazione; si tratta infatti di due sanzioni distinte che operano su binari differenti. Infatti, perché il cessionario sia obbligato in solido con il cedente al versamento dell'imposta dovuta da quest'ultimo basta che si verifichino i presupposti specifici individuati dall'art. 60-*bis*, mentre il diniego della detrazione è connesso all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; in ragione di ciò anche l'onere probatorio è diverso: per il diniego della detrazione l'amministrazione finanziaria deve provare, quantomeno, che il cessionario non ha adoperato la diligenza grazie alla quale egli avrebbe potuto accorgersi del contesto fraudolento in cui si inseriva il suo acquisto²²⁶, mentre per

²²² D.M. 22 dicembre 2005, in seguito integrato dal D.M. 31 ottobre 2012.

²²³ Si rileva che alcuni dei beni elencati da detto decreto ministeriale, come ad esempio i prodotti di telefonia e PC, rientrano tra i beni ai quali è stato esteso il meccanismo del *reverse charge* ai sensi dell'art. 17 del d.p.r. n.633/1972; in ragione di ciò l'ipotesi di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente non potrà verificarsi, in quanto l'assolvimento della stessa viene trasferito in capo al cessionario.

²²⁴ Il valore normale viene determinato secondo quanto disposto dall'art. 14 del d.p.r. n. 633/1972.

²²⁵ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 60.

²²⁶ Il principio è stato introdotto dalla sentenza della CGUE del 6 luglio 2006 sul caso C-440/04 – *Axel Kittel*, dove fu stabilito che nei casi in cui un soggetto passivo che “sapeva o avrebbe dovuto sapere” che un proprio acquisto si inseriva in una frode all'IVA, allora i giudizi nazionali sono tenuti a negare a detto soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'imposta relativa all'acquisto. In seguito a tale pronuncia, tuttavia, rimaneva incerto quali fossero gli elementi in base ai quali un soggetto passivo “avrebbe dovuto sapere” che il suo acquisto si inseriva in un contesto del genere, ovvero, dall'altro lato, quali sono gli elementi che si possono esigere dal

l'applicazione dell'art. 60-*bis* non è necessaria alcuna attività accertativa e l'obbligazione solidale scatta per il solo verificarsi della situazione descritta da detto articolo.²²⁷ In ogni caso, ai sensi del comma 3 dell'art. 60-*bis*, al cessionario obbligato in solido è concessa la possibilità di dimostrare che il prezzo inferiore al valore normale dei beni non è connesso al mancato pagamento dell'imposta, ma invece è venuto a determinarsi in base ad eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o in seguito a specifiche disposizioni di legge.

3.3 La repressione mediante sanzioni penali

Le frodi carosello implicano condotte, messe in atto dai vari soggetti che vi partecipano, che possono integrare sia illeciti amministrativi che penali; i primi derivano dalla violazione della normativa tributaria e comportano, oltre alla richiesta di pagamento dei tributi evasi – ovvero, come appena visto, il diniego della detrazione per il cessionario – anche l'irrogazione delle sanzioni pecuniarie (a cui si aggiungono gli interessi maturati su detti importi) ai sensi della specifica normativa in materia (contenuta nei D.Lgs n. 471 e n. 472 del 1997). L'ambito penale, invece, assume rilevanza nel momento in cui le condotte dei soggetti che hanno preso parte alla frode carosello integrano le fattispecie criminose previste dal D.Lgs. n. 74/2000, le quali, nella maggior parte dei casi, prevedono la pena della reclusione. Prima di calarci definitivamente nel contesto dei reati tributari, tuttavia, è necessario approfondire i rapporti tra quest'ultimo e gli illeciti amministrativi, in base a quanto stabilito dal principio di specialità di cui agli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n.74/2000.

soggetto passivo al fine di escludere un suo comportamento non diligente che non gli ha permesso di conoscere gli indizi dell'operazione fraudolenta a monte del suo acquisto. Da una serie di sentenze successive della CGUE, commentate da Cerioni F. in un suo contributo nella rivista online "Bollettino Tributario d'informazioni" (al quale si rimanda), si ricava il principio secondo il quale i soggetti passivi devono adottare ogni misura che può esser loro ragionevolmente richiesta, nella loro figura di imprenditori "medi", per evitare di vedersi coinvolti nella realizzazione di un marchingegno finalizzato all'evasione dell'IVA. Tale onere di diligenza impone, ad esempio, di verificare attraverso il VIES che il fornitore sia un soggetto identificato in uno Stato membro dell'UE, oppure accertare tramite una visura camerale (o anche una semplice ricerca su internet) le informazioni relative alla società e al suo titolare. CERIONI F; L'onere di conoscenza del soggetto passivo nel sistema dell'IVA europea e i suoi limiti secondo la Corte di Giustizia, in Bollettino Tributario d'informazioni – Editoriale, 2016.

²²⁷ Cass. n. 17171 del 28 giugno 2017: "L'art. 60 bis del decreto IVA, in tema di solidarietà nel pagamento dell'imposta, in luogo del disconoscimento della detrazione a monte, prevede l'obbligo autonomo di pagare quanto dovuto e non versato dal cedente. La disciplina pertanto non implica la rettifica della posizione del cessionario e trova applicazione l'obbligazione solidale per il semplice fatto giuridico dell'omesso versamento del dovuto da parte del cedente, senza alcuna necessità di attività accertativa".

3.3.1 Rapporto con le sanzioni amministrative: il *ne bis in idem*

Prima dell'entrata in vigore degli articoli appena richiamati, in Italia vigeva il cumulo fra sanzioni: secondo l'art. 10 del D.L. 10 luglio 1982 n. 429²²⁸, infatti, se uno stesso fatto integrava sia la fattispecie prevista da un illecito penale sia quella prevista da illecito amministrativo, l'autore dello stesso veniva sanzionato con il "cumulo" delle sanzioni stabilite dalla normativa penale e da quella tributaria. Il Legislatore italiano ha dovuto superare tale sistema nel rispetto del principio sovranazionale del *ne bis in idem*, secondo il quale lo stesso fatto non può essere punito o sottoposto a processo due volte; si tratta di un principio già contenuto nei protocolli aggiuntivi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), ed ora anche inserito nella Carta dei diritti fondamentali dell'UE all'art. 50. La corte EDU (Corte europea dei diritti dell'uomo) e la Corte di giustizia dell'UE hanno preso in considerazione l'estensione del *ne bis in idem*, con particolare riferimento alle situazioni in cui può essere concesso, ad un ordinamento nazionale, di prevedere un doppio regime sanzionatorio: ciò è stato ritenuto legittimo, per quanto ci riguarda, anche nel settore tributario, in quanto lo stesso è caratterizzato da una maggiore necessità di effettività della sanzione, in modo da assicurare un'adeguata tutela del gettito fiscale.²²⁹ Se da una parte, quindi, è stato permesso al Legislatore italiano di mantenere la struttura del doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale, allo stesso tempo lo stesso è stato chiamato ad uniformare l'ordinamento al principio del *ne bis in idem*, al quale il cumulo fra sanzioni era sicuramente contrario. Fu così che si giunse all'introduzione del principio di specialità (art. 19 D.Lgs. n. 74/2000), tramite il quale viene impedito che lo stesso soggetto venga sanzionato da due volte per lo stesso fatto, mantenendo al contempo la possibilità di disporre punizioni divaricate rispetto a soggetti diversi (ad esempio: amministratore, da un lato, e società amministrata, dall'altro)²³⁰. Il principio opera nei casi in cui un determinato fatto concreto viene inquadrato sia da una norma volta a sanzionare un illecito amministrativo, sia da una norma volta a colpire una fattispecie di rilevanza penale; in particolare, le due fattispecie astratte devono essere in rapporto di genere a

²²⁸ Convertito con modifiche nella legge 7 agosto 1982.

²²⁹ BOLIS, S; Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla *vexata quasitio* del *ne bis in idem*? in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, 3-4/2017, pag. 385.

²³⁰ BOLIS, S; Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla *vexata quasitio* del *ne bis in idem*? in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, 3-4/2017, pag. 410 e ss.

specie, ovvero una contiene tutte gli elementi contenuti anche nell'altra più altri elementi ulteriori, che le consentono di assumere il ruolo di fattispecie speciale rispetto all'altra (fattispecie generale)²³¹. Generalmente, è la norma penale a possedere tutti gli elementi previsti dalle norme amministrative volte a colpire lo stesso fatto, con l'aggiunta dei cosiddetti elementi specializzanti, come ad esempio la previsione del dolo specifico o di determinate soglie di punibilità: in tali casi quindi, secondo il principio di specialità, viene applicata solamente la sanzione penale. Questo non significa, tuttavia, che le sanzioni amministrative perdano di rilevanza²³².

Ad ogni modo, a dispetto di tale struttura, apparentemente in grado di arginare i due sistemi sanzionatori (amministrativo e penale), occorre rilevare il verificarsi di alcune situazioni che, anche a fronte del principio di specialità, danno luogo ad una duplicazione sanzionatoria per lo stesso fatto; ciò tuttavia non comporta, in determinati casi, una violazione del principio sovranazionale del *ne bis in idem*.

La Corte di Cassazione, in tema di reati tributari, ha infatti affermato (sentenza n.4439, 4 febbraio 2021) che l'applicazione di sanzioni sia amministrative che penali per lo stesso fatto non costituisce violazione del *ne bis in idem* se fra i due procedimenti, amministrativo e penale, che hanno condotto all'applicazione della sanzione vi è connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta. Si tratta di una posizione che deriva da giurisprudenza europea²³³, la quale stabilisce che, al verificarsi di detta connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, sia concesso irrogare definitivamente una sanzione formalmente amministrativa, anche se con natura sostanzialmente penale, per lo stesso fatto che sia già stato colpito anche da una

²³¹ BOLIS, S; op. ult. cit, *ibidem*.

²³² Secondo quanto stabilito dall'art. 21 del D.L. n. 74/2000, infatti, in caso il procedimento amministrativo dovesse condurre alla colpevolezza dell'imputato, le sanzioni amministrative vengono in ogni caso irrogate, e diventeranno effettivamente eseguibili solo nei casi in cui il procedimento penale si sia concluso con "*provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto*" (D.Lgs. n. 74/2000, art. 21, comma 2).

²³³ La Corte EDU (in particolare si veda: sentenza della Grande Camera, 15 novembre 2016, ricorsi riuniti 24130/11 e 29758/11 (A e B. Norvegia), infatti, ha escluso il mancato rispetto del *ne bis in idem* quando i due procedimenti, tributario e penale, volti a sanzionare lo stesso fatto, sono legati da rapporto materiale e temporale sufficientemente stretto (criterio del "*sufficiently close connection, in substance and in time*", già introdotto da precedenti sentenze della Corte EDU); tale condizione si ritiene integrata al verificarsi di quattro condizioni sostanziali che rendono accettabile il cumulo della sanzione amministrativa con quella penale, ovvero: a) le due sanzioni mirano a finalità diverse e complementari; b) la duplicazione dei procedimenti era prevedibile da parte dell'imputato; c) il procedimento penale e quello amministrativo sono coordinati dal punto di vista della raccolta e della valutazione delle prove; d) il risultato sanzionatorio cumulativo è frutto di un meccanismo di compensazione, ovvero non risulta eccessivamente afflittivo in capo al condannato rispetto alla gravità delle condotte.

sanzione penale, in quanto si ritiene che le due sanzioni siano parte di un unico sistema.²³⁴ Un tale *modus operandi*, che in detti casi conduce all'applicazione di due sanzioni (penale ed amministrativa) in capo allo stesso soggetto per il medesimo fatto, viene ammesso non solo perché in tal modo si ottiene una maggior tutela degli interessi nazionali, ma anche perché i due procedimenti perseguono fini sostanzialmente diversi: il processo amministrativo infatti mira al recupero a tassazione di quanto non versato dall'imputato, mentre quello penale ha come obiettivo la prevenzione e la repressione dei reati tributari.²³⁵ Sarà quindi possibile che uno stesso soggetto venga condannato ad una sanzione detentiva, in quanto lo stesso ha messo in atto delle condotte particolarmente allarmanti, alla quale si aggiunge una sanzione amministrativa pecuniaria, con lo scopo di intensificare l'effetto deterrente della sanzione penale; in tal modo l'ordinamento riesce ad esprimere una netta riprovazione dei fenomeni particolarmente pregiudizievoli che hanno condotto ad una lesione degli interessi finanziari sia statali che comunitari.

Nel contesto di tale impianto, sarebbe opportuno che il procedimento amministrativo e quello penale – pur rimanendo indipendenti secondo quanto stabilito dal principio del doppio binario, ribadito dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 – raggiungano un livello di coordinamento tale da permettere quella connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, la quale consente l'applicazione sia della sanzione penale che di quella amministrativa senza violazioni del principio del *ne bis in idem*. Tuttavia, gli interventi del Legislatore (come la riforma tributaria del 2015) sembrano aver rinunciato a perseguire pienamente tale scopo, e sebbene siano stati introdotti degli elementi che provocano delle interferenze tra i due procedimenti, dal quadro attuale continuano a derivare situazioni dove si verifica una duplicazione delle pene.²³⁶ Si prenda come esempio il caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti: il soggetto che mette in atto tale condotta, se tra i due procedimenti sussistono le condizioni prima richiamate, viene colpito sia dalla sanzione penale (di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000) sia dalla sanzione amministrativa pecuniaria; lo stesso, tuttavia, è

²³⁴ VERRENGIA, M; Pena e sanzione insieme, ma se non “troppo gravose”, in Fisco Oggi: rivista online dell'Agenzia delle Entrate, 23 Marzo 2021.

²³⁵ VERRENGIA, M; op. ult. cit, *ibidem*.

²³⁶ BOLIS, S; Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla *vexata quaestio* del *ne bis in idem*? in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, 3-4/2017, pag. 415-416.

anche chiamato al versamento dell'IVA dovuta, secondo quanto stabilito dall'art. 21, comma 7 del d.p.r. n. 633/1972. Dal cumulo delle sanzioni (una penale e due di carattere amministrativo) si verifica una situazione non conforme al *ne bis in idem*.

3.3.2 Le sanzioni penali a seguito delle novità introdotte dal D.L. n. 124/2019 e dal D. Lgs. n. 75/2020

Dopo aver preso in considerazione i rapporti con l'ambito degli illeciti amministrativi, si procede di seguito all'analisi delle sanzioni penali per i reati tributari di maggior rilievo con riguardo al fenomeno delle frodi carosello; come già accennato in precedenza, all'interno del sistema tributario penale italiano solo recente normativa (D.L. n. 124/2019 e D.Lgs. n. 75/2020) ha iniziato a prendere in considerazione il fenomeno delle frodi carosello nel suo complesso, al verificarsi di particolari condizioni e con riferimento ai casi di lesione degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Al di fuori di dette ipotesi, sulle quali si tornerà a breve, la giurisprudenza ha ricondotto i comportamenti realizzati all'interno del particolare meccanismo delle frodi carosello alle fattispecie previste dagli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, volti a punire, rispettivamente, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Per quanto riguarda l'art. 2, esso prevede la reclusione da quattro a otto anni per chiunque, tramite l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, abbia indicato nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione IVA elementi passivi fittizi al fine di evadere le relative imposte. La sanzione di cui all'art. 2, così come la maggior parte di quelle previste dagli altri articoli del D.Lgs. n.74/2000, è stata inasprita ai sensi di quanto stabilito con il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, dove in particolare l'art. 39 ha comportato una decisa intensificazione delle sanzioni previste per i reati fiscali, con il fine dichiarato di contrasto all'evasione fiscale; nello specifico, per quanto riguarda il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la pena edittale prevede la reclusione da un minimo di quattro ad un massimo di otto anni, mentre la precedente previsione andava da un minimo di diciotto mesi ad un massimo di sei anni. Il Legislatore, tuttavia, sempre tramite l'art. 39

del D.L. n. 124/2019 (d'ora in poi anche "Decreto fiscale"), ha introdotto ulteriori disposizioni che controbilanciano l'innalzamento della pena:

- Nel corpo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è stato inserito il comma 2-*bis*, il quale stabilisce l'applicazione di una pena minore (reclusione da diciotto mesi a sei anni, ovvero la pena edittale prevista dal comma 1 fino a prima dell'inasprimento introdotto dall'art. 39, D.L. n. 124/2019) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è inferiore ad euro 100.000; in tal modo il Legislatore ha quindi previsto una soglia, al di sopra della quale il reato viene considerato di maggiore gravità e che il giudice potrà sanzionare secondo la nuova pena edittale più elevata.
- Inoltre è stata estesa all'art. 2 la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2 dello stesso D.Lgs. n. 74/2000: in base ad esso i soggetti che hanno incluso in dichiarazione elementi passivi fittizi in base a fatture o altri documenti inesistenti non verranno puniti, a condizione che gli stessi abbiano provveduto al ravvedimento operoso o alla presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, versando in tal modo quanto effettivamente dovuto, compresi interessi e sanzioni; affinché tale causa di non punibilità trovi applicazione, l'azione "sanatoria" da parte del contribuente deve essere intervenuta prima che lo stesso abbia avuto notizia formale di accessi, verifiche, ispezioni o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o procedimento penale a suo carico.

L'art. 39 del D.L. n. 124/2019 ha anticipato alcune delle misure che di lì a breve sarebbero state introdotte tramite il D.L. 14 luglio 2020, n. 75, con il quale l'ordinamento italiano ha finalmente recepito, con alcuni mesi di ritardo²³⁷, quanto disposto dalle istituzioni europee tramite la Direttiva 1371/2017/UE (Direttiva PIF), riguardante la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'UE mediante il diritto penale.

La Direttiva PIF sarà oggetto di approfondimento nel quarto capitolo del presente elaborato, ma occorre rilevare fin da subito che è in tale contesto che si inserisce quanto disposto dal Legislatore nazionale all'art. 2 del D.L. n. 75/2020, dove è stata prevista una

²³⁷ Secondo l'articolo 17 della Direttiva 1371/2017/UE (Direttiva PIF), gli Stati Membri avrebbero dovuto provvedere al recepimento della stessa non oltre il 6 luglio 2019.

modifica dell'art. 6 del D.lgs. n. 74/2000, il quale precedentemente stabiliva che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non era, in ogni caso, punibile a titolo di tentativo; al contrario, in seguito a detto intervento legislativo, è stata introdotta la punibilità a titolo di tentativo per il reato di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000²³⁸ al verificarsi delle condizioni previste dal nuovo comma 1-*bis* dello stesso art. 6. All'interno di quest'ultimo, infatti, viene stabilito che la punibilità a titolo di tentativo si applica alle situazioni dove *“la condotta è stata posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistema fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000”*²³⁹; si tratta dei presupposti che ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2 della Direttiva PIF inquadrano i reati gravi contro il sistema dell'IVA, i quali sono da considerare come lesivi degli interessi finanziari dell'UE. Sebbene la punizione a titolo di tentativo si ponga in contrasto con la struttura generale del D.lgs n. 74/2000, il quale poggia le basi sul momento dichiarativo (se si parla di reato tentato, significa infatti che nella dichiarazione presentata il delitto non è stato consumato), con il nuovo testo dell'art. 6 il Legislatore nazionale si è adeguato alla normativa comunitaria ed ha stabilito la punibilità delle condotte idonee e dirette in modo non equivoco a commettere il delitto di cui all'art. 2 anche in caso di mancata consumazione dello stesso, ampliando così la portata dell'azione di contrasto mediante il diritto penale. Tra dette condotte potrebbe rientrare, ad esempio, l'emissione di fatture fittizie: per tale ragione, sempre secondo quanto stabilito al comma 1-*bis* dell'art. 6, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è punito a titolo di tentativo a meno che la condotta non integri già il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti previsto dall'art. 8: quest'ultima precisazione si è resa necessaria per evitare che lo stesso soggetto sia punito sia per l'utilizzo delle fatture false (a titolo di tentativo) sia per l'emissione delle stesse (a titolo di concorso).

L'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 rappresenta la seconda fattispecie tra quelle previste in materia di reati tributari in cui vengono inquadrate più frequentemente le condotte

²³⁸ La stessa disposizione riguarda anche gli artt. 3 e 4 del D.lgs. n. 74/2000, i quali si occupano, rispettivamente, della dichiarazione infedele mediante altri artifici e della dichiarazione infedele al di fuori dei casi previsti dagli artt.2 e 3.

²³⁹ D.Lgs. n. 74/2000, art. 6, comma 1-*bis*.

messe in atto dai soggetti che prendono parte ad una frode carosello; esso punisce con la reclusione da quattro ad otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. L'art. 39 del D.L. n. 124/2019 ha modificato l'art. 8 in modo speculare a quanto avvenuto con l'art. 2: infatti anche in questo caso è stata inasprita la pena edittale (aumentata da un minimo di diciotto mesi ad un massimo di sei anni ad un minimo di quattro anni e massimo di otto) ed è stata prevista, al comma 2-bis, la previsione di una soglia (di euro 100.000) per gli elementi passivi non corrispondenti al vero riportati nelle fatture o altri documenti per singolo periodo d'imposta, al di sotto della quale per il delitto viene disposta una pena edittale minore (da diciotto mesi a sei anni).

Le novità introdotte dall'art. 39 del "Decreto fiscale" riguardano anche l'istituto della confisca; infatti, tramite l'inserimento del nuovo art. 12-ter nel corpo del D.Lgs. n. 74/2000, viene stabilito che in caso di condanna per alcuni dei reati tributari di cui allo stesso D.Lgs. n.74/2000 si applichi la confisca allargata disciplinata dall'art. 240-bis del Codice Penale, il quale determina la *"confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica"*²⁴⁰. Nello specifico, per quanto riguarda i delitti in esame, l'art. 12-ter detta le seguenti disposizioni:

- In caso di condanna (o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale) per il delitto di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, l'art. 240-bis si applica quando gli elementi passivi fittizi inclusi in dichiarazione sono superiori ad euro 200.000;
- Nella stessa ipotesi ma con riferimento al delitto di cui all'art. 8 D.Lgs. n. 74/2000, l'art. 240-bis trova applicazione quando l'importo fittizio riportato nelle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è superiore, anche in questo caso, ad euro 200.000.

Tramite l'art. 12-ter, quindi, il Legislatore ha esteso una forma di confisca allargata ai delitti di cui agli artt. 2 e 8, per i quali era già in vigore, in caso di condanna, la confisca del prezzo o del profitto ai sensi dell'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74/2000; in questo modo

²⁴⁰ Art. 240-bis c.p.

l'azione di contrasto penale si rende più completa, punendo i condannati per i reati fiscali collegati alle frodi carosello non solo con la privazione della libertà personale, ma anche disponendo la confisca dei beni che costituiscono il vantaggio diretto e indiretto conseguito attraverso tali condotte illegittime.

Per concludere la panoramica sulla fattispecie penali di maggior rilievo relativamente alle frodi carosello, occorre prendere in considerazione la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, contenuta nel D.Lgs. n. 231/2001 e recentemente integrata dal D.L. n. 124/2019 e dal D.L. n. 75/2020 in materia di reati tributari. In particolare, il comma 2 dell'art. 39 del c.d. "Decreto fiscale" del 2019 ha introdotto la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per la commissione dei reati tributari, i quali fino ad allora erano rimasti esclusi dal D.Lgs. n. 231/2001; con il nuovo articolo 25-*quinquiesdecies*, invece, la maggior parte dei delitti tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 vengono fatti rientrare tra quelli che comportano l'applicazione di sanzioni pecuniarie all'ente coinvolto in essi. In questo modo, la responsabilità dell'ente si aggiunge alla responsabilità personale della persona fisica che ha commesso il reato (la quale potrebbe essere il legale rappresentante, l'amministratore, un dipendente, un collaboratore, etc.): mentre il reo subisce il normale processo davanti al giudice penale per il reato commesso, l'ente può vedersi infliggere da quello stesso giudice penale specifiche sanzioni, che vanno da quelle pecuniarie a quelle interdittive.

Per quanto riguarda i delitti di maggior interesse nell'ambito delle frodi carosello, ovvero dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), l'art. 25-*quiniendecies*, comma 1, stabilisce per gli enti la sanzione pecuniaria fino a 500 quote per entrambi i delitti; detta sanzione, ai sensi del comma 2 dell'art. 25-*quiniendecies*, è aumentata di un terzo nei casi in cui l'ente consegua un profitto di rilevante entità²⁴¹ in seguito alla commissione del reato. Oltre alle sanzioni pecuniarie finora citate, alla persona giuridica condannata per i reati previsti dagli artt. 2 e 8 del D.Lgs n. 74/2000 vengono applicate, secondo il comma 3 dell'art. 25-*quiniendecies*, le

²⁴¹ La definizione di profitto di rilevante entità non si limita ad un mero dato numerico (ovvero al "puro" reddito conseguito), ma prende in considerazione anche i vantaggi indiretti e non immediati derivanti dalla commissione dell'illecito: non è quindi possibile stabilire una soglia al di sopra della quale il profitto realizzato si considera di rilevante entità, e sarà invece necessario valutare ogni singolo caso nello specifico.

sanzioni interiettive previste dall'art. 9, comma 2, lett. c),d) ed e) del D.Lgs. n. 231/2001: si tratta, rispettivamente, del divieto di contrattare con la P. A. (salvo che per ottenere l'erogazione di un servizio pubblico), dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi (oltre che la revoca di quelli precedentemente concessi) e del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Come già accennato, con il D.L. 124/2019 il Legislatore nazionale ha parzialmente anticipato il recepimento delle disposizioni previste dalla Direttiva PIF, alle quali i Paesi membri avrebbero dovuto adeguarsi entro il 6 luglio 2019; in Italia, tuttavia, la Direttiva è stata definitivamente recepita nell'ordinamento solo il 14 luglio 2020 tramite il D.Lgs. n. 75/2020, e che ha permesso di poter archiviare le procedura d'infrazione che si era aperta nei confronti dello Stato italiano per il mancato recepimento della Direttiva.

Ad ogni modo, dopo aver già introdotto in precedenza alcuni reati tributari nell'alveo delle fattispecie che fanno scattare la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, il Legislatore ha provveduto ad ampliare il novero delle fattispecie del D.Lgs. n. 74/2000 che assumono rilevanza in detto contesto. In particolare, l'art. 5 del D.Lgs. n. 75/2020 ha introdotto il comma 1-*bis* all'interno dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001, il quale prende in considerazione gli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-*quater* (indebita compensazione), non inclusi nel comma 1 dello stesso articolo: con riferimento a dette fattispecie, il nuovo comma stabilisce l'applicazione all'ente di sanzioni pecuniarie (fino a 300 quote per la dichiarazione infedele, e fino a 400 quote per l'omessa dichiarazione e per l'indebita compensazione) se i reati vengono commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore ai 10 milioni di euro.

Dal quadro delineato è possibile constatare come i recenti interventi legislativi siano testimonianza del ruolo centrale attribuito alla repressione mediante sanzioni penali nella lotta contro le frodi IVA; come appena visto, non solo sono state aumentate le pene per i reati che inquadrano le condotte tipiche delle frodi carosello, ma sono state anche previste delle apposite sanzioni volte a colpire anche gli enti collettivi che si rendono partecipi di detti sistemi fraudolenti. Inoltre, nei casi in cui il fenomeno assume i connotati più gravi, ovvero determina la lesione degli interessi finanziari dell'UE secondo quanto stabilito dalla Direttiva PIF, sono stati previsti alcuni specifici casi in cui

le condotte vengono punite anche a titolo di tentativo e sono state ulteriormente ampliate le fattispecie che determinano la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche.

Capitolo 4

LA STRATEGIA DELL'UNIONE EUROPEA DI CONTRASTO ALLE FRODI IVA: DIRETTIVA PIF ED ISTITUZIONE DELLA PROCURA EUROPEA

4.1 La base giuridica primaria: dall'art. 280 TCE all'art. 325 TFUE

In seguito a quanto affrontato nel secondo capitolo, è già emerso come l'azione dell'Unione Europea volta a difendere i propri interessi finanziari sia di fondamentale importanza non solo per le istituzioni europee, le quali necessitano di appropriati strumenti volti a contrastare i fenomeni che depauperano le entrate comunitarie, ma anche per gli Stati membri e tutti i cittadini che fanno parte dello spazio europeo, in quanto gli interessi finanziari dell'UE vengono utilizzati per lo sviluppo di progetti ed iniziative che vanno a vantaggio dell'intera Unione. La direttiva PIF (Direttiva UE/1371/2017 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale) ha introdotto importanti novità importanti per quanto riguarda la repressione penale delle condotte che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea: si tratta di un contesto che vede il coinvolgimento anche della normativa volta a colpire i reati in materia di IVA, in particolar modo il fenomeno delle frodi di carosello. Tuttavia, prima di prendere in considerazione le conseguenze derivanti da quanto introdotto tramite la Direttiva PIF, occorre ripercorrere gli *step* che hanno condotto all'approvazione della stessa.

Il punto di partenza non può che essere la determinazione della base giuridica su cui poggia la Direttiva: infatti l'ambito di competenza dell'UE è delimitato dal principio di attribuzione (art. 5 TUE), ai sensi del quale, per quello che ci interessa, le istituzioni europee possono intervenire per tutelare i propri interessi finanziari secondo le competenze attribuitagli da parte degli Stati membri nei trattati che regolano il funzionamento dell'Unione.

Ancora prima di arrivare alle fonti giuridiche di livello primario della Direttiva, rappresentate dalle norme contenute nei trattati, occorre ragionare su come si è giunti all'emanazione delle stesse; nel contesto europeo, il riconoscimento degli interessi

finanziari dell'UE come nuovo bene giuridico, meritevole di essere tutelato attraverso il diritto penale, trova le sue basi nella sentenza della Corte di Giustizia del 1989 sul caso del mais greco²⁴², tramite la quale fu affermato che gli Stati membri devono sanzionare le condotte che comportano violazioni del diritto comunitario allo stesso modo di quanto previsto per le condotte che violano il diritto interno, e che, in ogni caso, la sanzione applicata deve essere contraddistinta da caratteri di effettività, proporzionalità e capacità dissuasiva: nello specifico, se la condotta in oggetto è caratterizzata da particolare gravità ed allarme sociale, si ritiene che tali caratteri siano integrati solamente se la sanzione applicata abbia carattere formalmente penale.²⁴³ La sentenza del mais greco, che ha dato così origine al principio di assimilazione, di fatto ha introdotto un obbligo di tutela penale degli interessi finanziari europei: se infatti gli Stati membri adottano le sanzioni penali come strumento repressivo nei confronti delle condotte lesive dei propri interessi finanziari, le stesse, in osservanza del principio di assimilazione, dovranno essere impiegate per colpire anche i comportamenti a danno degli interessi finanziari comunitari.

Il principio di assimilazione è stato quindi recepito dal Trattato di Maastricht del 1992, il quale ha modificato il Trattato CE prevedendo l'introduzione dell'art. 209 A, secondo il quale gli Stati membri sono tenuti ad adottare, contro le frodi a danno degli interessi comunitari della Comunità (oggi Unione), le stesse misure adottate per contrastare le frodi a danno dei propri interessi finanziari nazionali; inoltre l'articolo imponeva ai diversi Paesi membri di coordinare le rispettive iniziative volte a difendere gli interessi finanziari comunitari dalle frodi, predisponendo, con il supporto della Commissione europea, un sistema di cooperazione tra le proprie amministrazioni finanziarie. Grazie all'articolo 209 A, quindi, viene introdotto in un trattato europeo un primo obbligo di tutela degli interessi finanziari europei in capo agli Stati membri, da realizzare secondo un'ottica di cooperazione tra diversi Stati e con il sostegno delle istituzioni europee.

Successivamente, dall'art. 209 A si è giunti all'art. 280 TCE, il quale ne riprendeva il testo tuttavia introducendo nuovi importanti elementi in seguito alle modifiche introdotte dal

²⁴² Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 21 settembre 1989, causa 68/88 (Commissione c. Grecia). L'esito della sentenza ha determinato la condanna della Grecia, dopo essere stata coinvolta da una procedura di infrazione per non aver efficacemente perseguito una frode nell'ambito dell'importazione di mais dalla Jugoslavia. BOLIS, S; Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2016, pag. 12.

²⁴³ BOLIS, S; op. ult. cit, *ibidem*.

Trattato di Amsterdam del 1997. Infatti, mentre nella precedente struttura la tutela veniva affidata esclusivamente agli Stati membri (seppur in collaborazione tra di loro e con l'ausilio della Commissione europea), l'art. 280 TCE stabilisce un ruolo attivo per le istituzioni comunitarie: il primo paragrafo di detto articolo, infatti, richiama anche la stessa Comunità, oltre che gli Stati membri, a combattere contro le frodi e le altre fattispecie illecite che ledono gli interessi finanziari comunitari, introducendo così un obbligo di tutela condivisa. Il più marcato ruolo delle istituzioni europee in seguito a quanto previsto con il Trattato di Amsterdam è ulteriormente sottolineato dal quarto paragrafo dell'art. 280 TCE, in base al quale il Consiglio europeo, deliberando secondo quanto disposto dall'art. 251 TCE²⁴⁴ e dopo aver consultato la Corte dei Conti, può prevedere disposizioni volte a garantire un'efficace tutela degli interessi finanziari comunitari in tutti gli Stati membri. Tuttavia, sebbene la Comunità e gli Stati membri siano chiamati ad adottare norme "*dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri*"²⁴⁵ (il che, come si è visto, in caso di condotte particolarmente gravi è possibile solamente tramite l'adozione di sanzioni penali), le misure adottate dal Consiglio ai sensi del quarto paragrafo non coinvolgono l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri. Tale limite derivava dal fatto che la normativa penale europea dell'epoca aveva come obiettivo principale quello di migliorare la cooperazione giudiziaria tra le autorità nazionali, nell'ambito del terzo pilastro (cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale) previsto dalla struttura impostata attraverso il Trattato di Maastricht. Sebbene quindi vi fosse già il fine di armonizzare la normativa dei reati in funzione della cooperazione giudiziaria, al tempo stesso le istituzioni europee non disponevano di un potere legislativo autonomo in materia penale²⁴⁶, che consentisse di incidere direttamente negli ordinamenti nazionali degli Stati membri, cosicché l'azione comunitaria veniva invece attuata attraverso gli strumenti tipici del terzo pilastro come le convenzioni.

²⁴⁴ L'art. 251 TCE disciplina la c.d. "procedura di codecisione", ovvero una particolare procedura legislativa all'interno della quale il Consiglio ed il Parlamento europeo sono posti su un piano di sostanziale parità. E' stata introdotta dapprima attraverso il Trattato di Maastricht del 1992, ed oggi è disciplinata dall'art. 294 del TFUE sotto il nome di "procedura legislativa ordinaria".

²⁴⁵ Art. 280 TCE, paragrafo 1.

²⁴⁶ VENEGONI, A; Prime brevi note sulla proposta di Direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM (2013) 363 (c.d. Direttiva PIF), in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013, pag. 3.

La situazione è radicalmente cambiata in seguito all'approvazione del Trattato di Lisbona nel 2007, entrato poi in vigore nel 2009. Utilizzando un'espressione di Andrea Venegoni, si può affermare che il trattato firmato nella capitale Portoghese abbia rivoluzionato la struttura dell'Unione: esso ha infatti consentito di superare la suddivisione delle politiche europee nei 3 pilastri, precedentemente introdotta dal Trattato di Maastricht del 1992, ed ha dato origine ad un unico quadro istituzionale, all'interno del quale è stata conferita portata generale al procedimento legislativo tipico del primo pilastro (il c.d. "metodo comunitario"), secondo il quale gli atti vengono adottati in base ad una proposta da parte della Commissione che in seguito deve essere approvata da Consiglio e Parlamento.²⁴⁷ Per quello che riguarda gli ambiti di nostro interesse, il Trattato di Lisbona ha posto delle solide basi per la competenza penale delle istituzioni comunitarie in materia di diritto penale; ciò è avvenuto dapprima attraverso gli artt. 82 ed 83 del TFUE²⁴⁸, i quali stabiliscono rispettivamente disposizioni di carattere procedurale e sostanziale. In particolare, l'art. 83, al paragrafo 1, indica una serie di "*sfere di criminalità particolarmente gravi*" che assumono rilevanza a livello transnazionale in funzione di caratteristiche proprie o per la necessità di essere combattute tramite un'azione condivisa: in tali casi sarà possibile stabilire, mediante direttive, delle "*norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni*", introducendo di fatto una competenza penale "diretta" per l'UE. Inoltre, il secondo paragrafo dell'art. 83, prevede tale possibilità anche nei casi in cui un riavvicinamento delle norme penali degli Stati membri in determinati settori, i quali sono già stati oggetto di armonizzazione, possa assicurare un'attuazione efficace delle politiche dell'UE.

Tuttavia, le novità più interessanti per quanto riguarda la materia in esame sono rappresentate dall'art. 325 TFUE, con il quale il Trattato di Lisbona si è occupato nello specifico della lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'UE; il suddetto articolo ha riprodotto interamente quanto previsto dal precedente art. 280 TCE, con un'unica importante variazione: l'inciso del quarto paragrafo, secondo il quale gli interventi del Consiglio volti a garantire la tutela degli interessi finanziari comunitari non riguardano il diritto penale, viene infatti rimosso dal testo normativo. Tale modifica ha portato ad individuare il nuovo art. 325 TFUE, che già nella sua precedente "veste" di

²⁴⁷ VENEGONI, A; Il Trattato di Lisbona, in Magistratura indipendente, 2017.

²⁴⁸ Contenuti nel quarto capo (cooperazione giudiziaria in materia penale) del titolo V del TFUE, relativo allo spazio di libertà, sicurezza e giustizia.

articolo 280 TCE rappresentava il fondamento per le iniziative in materia di tutela degli interessi finanziari comunitari, a diventare base legale non solo per gli interventi di natura extra penale (come avveniva nella struttura a pilastri), ma anche di tipo penale.²⁴⁹ Inoltre, si rileva che l'art. 325 TFUE non fa alcun riferimento a vincoli formali per quanto riguarda gli strumenti legislativi da adottare nella lotta contro le frodi, a differenza del precedentemente citato art. 83 TFUE, che invece impone l'utilizzo delle direttive; in base a ciò, dunque, secondo l'art. 325 TFUE è possibile adottare sia direttive che regolamenti, quest'ultimi strumenti legislativi direttamente applicabili senza bisogno di normativa di attuazione da parte degli Stati membri²⁵⁰. Dalle seguenti osservazioni sembra che, in seguito alle novità apportate dal Trattato di Lisbona, le istituzioni europee siano in possesso di una base giuridica adeguata per poter introdurre un vero e proprio "diritto penale europeo", quantomeno nel contesto della lotta alle frodi; tuttavia, come si avrà modo di vedere *infra*, il percorso per giungere all'approvazione della Direttiva PIF ha dovuto affrontare un complicato dibattito politico, il cui risultato sembra mettere a rischio anni di evoluzione di questa particolare branca del diritto comunitario.

4.2 La base giuridica derivata: dalla Convenzione TIF alla Direttiva PIF

Dopo aver preso in considerazione l'evoluzione dalla normativa prevista dai trattati europei, fonte di diritto primario, l'attenzione viene ora spostata sugli strumenti di diritto derivato, adottati dalle istituzioni europee, nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'UE. Tale settore (anche noto come "settore PIF") si è rivelato uno dei più dinamici in merito al perseguimento dell'obiettivo, introdotto dal Trattato di Maastricht nel 1992, di creare uno spazio di giustizia comune europeo, perseguibile attraverso l'armonizzazione delle norme penali già previste dagli ordinamenti nazionali degli Stati

²⁴⁹ VENEGONI, A; La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF, in Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 59.

²⁵⁰ Si tratta, tuttavia, di un orientamento di carattere minoritario. Una proposta di regolamento in ambito penale, infatti, comporterebbe problemi lungo il percorso volto alla sua approvazione ancora più ingenti di quelli affrontati dalla Direttiva PIF, di cui si vedrà *infra*. Ciò non solo per motivi "politici", in quanto gli Stati membri per la prima volta avrebbero a che fare con norme penali europee direttamente applicabili nel proprio ordinamento, ma anche per questioni pratiche, come ad esempio problemi linguistici nella traduzione di sanzioni specifiche e precise. Per un maggior approfondimento, si veda VENEGONI A; Prime brevi note sulla proposta di Direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM (2013) 363 (c.d. Direttiva PIF), in Diritto Penale Contemporaneo, 2013, pag. 4.

membri. Secondo la struttura dei tre pilastri allora in vigore, la competenza di diritto penale era stata affidata alle istituzioni europee solo nell'ambito del terzo pilastro, relativo alla cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale; fu così che si giunse, sulla base dell'articolo K.3, paragrafo 2, lettera c) del Trattato di Maastricht, alla Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità (Bruxelles, 26 luglio 1995; d'ora in poi anche Convenzione TIF): essa si ritiene l'antesignano²⁵¹ dell'evoluzione della disciplina relativa alla difesa degli interessi finanziari dell'UE, in quanto ha rappresentato un primo tentativo di ravvicinare ed armonizzare le norme di diritto penale, già previste dai diversi ordinamenti degli Stati membri, volte a sanzionare le condotte a danno degli interessi finanziari comunitari. Lo scopo principale era quello di uniformare la definizione delle fattispecie penali ritenute maggiormente pericolose per la salvaguardia degli interessi del bilancio comunitario, come frode, riciclaggio e corruzione; in tal modo sarebbe stato possibile migliorare la cooperazione giudiziaria tra le diverse autorità dei Paesi europei, in quanto le stesse si vedevano chiamate ad intervenire, sempre più frequentemente, su casi di frode aventi carattere transazionale.²⁵²

La Convenzione TIF, in quanto strumento del terzo pilastro, costituiva un atto non vincolante e non direttamente applicabile negli Stati membri, come erano invece i regolamenti del primo pilastro (i quali, tuttavia, per quanto riguarda la tutela degli interessi finanziari comunitari non potevano assumere carattere penale ma solamente amministrativo); e ciò in coerenza con quanto stabilito dall'art. 280 TCE, che all'epoca costituiva la base legale per le iniziative in materia, il quale, pur sottolineando l'occorrenza di adottare disposizioni dissuasive e deterrenti volte a difendere gli interessi finanziari comunitari, stabiliva esplicitamente, al quarto paragrafo già oggetto di analisi nel paragrafo precedente, che le iniziative a disposizione delle istituzioni europee "non riguardavano comunque l'applicazione del diritto penale nazionale"²⁵³. Di conseguenza, la Convenzione TIF necessitava di essere introdotta negli ordinamenti degli Stati membri attraverso apposita legge di attuazione; Italia la ratifica avvenne con

²⁵¹ L'espressione è di BARROCU, G; *La procura europea: dalla legislazione sovranazionale al coordinamento interno*, 2021, pag. 8.

²⁵² VENEGONI, A; *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF*, in *Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 54.

²⁵³ VENEGONI A; *Prime brevi note sulla proposta di Direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM (2013) 363 (c.d. Direttiva PIF)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013, pag. 3.

la legge n. 300 del 2000: va rilevato che alcune delle definizioni dettate dalla Convenzione del 1995 erano già presenti, così come intese dalle istituzioni europee, all'interno dell'ordinamento nazionale; addirittura il sistema penale italiano prevedeva già una norma volta che prendeva in considerazione la truffa ai danni delle Comunità europee (ovvero l'art. 640-bis c.p.), pertanto, la ratifica da parte dell'Italia si concentrò sull'adozione di alcune fattispecie specifiche. In ogni caso, trattandosi di un atto di diritto internazionale non vincolante per gli Stati membri, la Commissione europea si limitò a monitorare la ratifica della Convenzione da parte dell'Italia e degli altri Paesi europei, redigendo a riguardo due rapporti²⁵⁴, dal secondo dei quali risultò che tutti i Paesi europei avevano proceduto all'attuazione.²⁵⁵ Dall'altro lato, sempre tramite il secondo rapporto del 2008 sull'attuazione della Convenzione TIF, la Commissione ha messo in luce anche aspetti negativi: il recepimento infatti non è stato ritenuto completamente soddisfacente, in quanto in seguito all'attuazione della Convenzione da parte degli Stati membri, veniva ancora rilevata la sussistenza di importanti disallineamenti tra i vari ordinamenti degli Stati membri europei per quanto riguarda la normativa penale a tutela degli interessi finanziari comunitari: alcune fattispecie in materia, infatti, prevedevano inquadramenti e sanzioni anche molto differenti da parte dei sistemi penali dei Paesi parte della Comunità (ora Unione). Le cause per non aver raggiunto pienamente gli obiettivi prefissati dalla Convenzione TIF sono da attribuire alle limitazioni di detto atto legislativo in quanto tale (invero ascrivibili, più generale, a tutti gli strumenti tipici del terzo pilastro come anche i tre protocolli²⁵⁶ adottati in seguito alla Convenzione del 1995), considerato che oltre a non vincolare gli Stati membri, esso concedeva ai legislatori nazionali una possibilità di reinterpretazione delle disposizioni troppo ampia per ottenere i risultati voluti.

Durante gli anni in cui i vari ordinamenti europei hanno recepito, come si è appena visto non ottenendo tuttavia gli effetti desiderati, quanto previsto dalla Convenzione TIF, nel frattempo il quadro politico istituzionale dell'Unione europea continuava ad evolversi:

²⁵⁴ COM 709 del 25 ottobre 2004 e COM 77 del 14 febbraio 2008.

²⁵⁵ VENEGONI, A; La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF, in Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 58.

²⁵⁶ I Protocollo addizionale PIF del 27 settembre 1996 relativo alla corruzione che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee; Protocollo addizionale del 20 maggio 1997 sull'interpretazione della Corte di Giustizia; Il Protocollo addizionale PIF del 19 luglio giugno 1997 relativo al riciclaggio, alla responsabilità delle persone giuridiche, al sequestro e alla confisca dei proventi.

volendo richiamare alcune delle tappe di sviluppo più significative, in seguito al 1995 dapprima furono attuate importanti riforme delle istituzioni europee tramite il Trattato di Amsterdam (1997) e il Trattato di Nizza (2001), per poi prepararsi a compiere un vero e proprio salto di qualità²⁵⁷ proponendo l'adozione da parte dei Paesi europei di un Trattato costituzionale; tuttavia, dopo la firma del Trattato²⁵⁸ da parte di tutti gli Stati membri nel 2004, il progetto venne abbandonato in seguito all'esito negativo dell'*iter* di ratifica in Francia e nei Paesi Bassi. Ad ogni modo, i punti principali previsti dal testo del Trattato costituzionale del 2004 furono ripresi pochi anni dopo da quello del Trattato di Lisbona, firmato il 2007 nella capitale portoghese e successivamente entrato in vigore il 1° dicembre 2009: a partire da tale data l'Europa si dotava di una nuova struttura, dove venivano aboliti i tre pilastri previsti dal Trattato di Maastricht del 1992 a favore di un quadro istituzionale unico. Per quanto riguarda la materia in esame, il Trattato di Lisbona ha rappresentato il punto di svolta per la tutela degli interessi finanziari dell'UE, in quanto l'evoluzione della base legale per le iniziative di stampo comunitario nel settore, come già discusso nel paragrafo precedente, ha comportato una significativa apertura al diritto penale. Si rilevavano quindi i presupposti per una nuova proposta legislativa²⁵⁹ da parte delle istituzioni europee, volta a superare la Convenzione TIF del 1995 per raggiungere effettivi risultati di armonizzazione della normativa penale degli Stati membri europei volta a sanzionare le condotte lesive degli interessi finanziari comunitari. Fu così che si giunse alla proposta di direttiva PIF del 2012²⁶⁰: nonostante la variazione della base giuridica, le previsioni di diritto sostanziale contenute in essa non presentavano particolari differenze rispetto a quanto dettato dalla Convenzione TIF del

²⁵⁷ L'espressione è di VENEGONI, A; op.ult.cit, *ibidem*.

²⁵⁸ Formalmente *Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa*. La firma da parte dei capi di Stato o di Governo avvenne a Roma il 29 ottobre 2004.

²⁵⁹ In verità, negli anni precedenti vi era già stata una proposta legislativa volta a superare la Convenzione TIF del 1995, ovvero la proposta di Direttiva PIF del 2001. In quanto proposta di Direttiva, si trattava di un atto di primo pilastro, la cui base giuridica era stata indicata nell'art. 280 TCE (la Commissione aveva superato la clausola restrittiva del quarto paragrafo adottando un orientamento minoritario secondo il quale la stessa si riferiva solamente agli interventi di carattere processuale, e non anche a quelli riguardanti aspetti sostanziali). In ogni caso, come era prevedibile considerati i tempi non maturi per un intervento simile, la proposta venne accantonata; come evidenziato anche nella motivazione della Commissione nel documento COM (2001) 272, la proposta riproduceva con minime modificazioni le disposizioni di diritto penale sostanziale già contenute nella Convenzione TIF e nei tre protocolli successivi, all'epoca non ancora recepiti da tutti gli Stati membri, al fine di esercitare una "pressione" politica per far completare agli stessi il processo di attuazione di quanto disposto con detti strumenti di terzo pilastro. Per un maggior approfondimento, si veda PICOTTI L; *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della procura europea*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013, pag. 5-6.

²⁶⁰ Proposta della Commissione Europea di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale; COM (2012) 363.

1995. A primo sguardo, infatti, la Commissione europea si era limitata ad inserire quanto già previsto diversi anni prima in una nuova “veste”, diventata possibile successivamente al Trattato di Lisbona, ovvero quella della direttiva: il vantaggio era rappresentato dal fatto che tale forma di atto legislativo, più vincolante per gli Stati membri rispetto ai precedenti strumenti di terzo pilastro, conferiva alle istituzioni europee il potere di intervenire ed eventualmente sanzionare, esercitando azione davanti alla Corte di Giustizia, i Paesi che non avrebbero recepito affatto o in modo non completo quanto stabilito in sede comunitaria. La proposta di Direttiva del 2012, quindi, poteva sembrare una mera “lisbonizzazione” della Convenzione TIF del 1995, volta ad assicurare risultati più efficaci in materia di tutela degli interessi finanziari dell’UE; sebbene tale finalità rientrasse sicuramente tra quelle perseguite, oltre a queste si rilevava uno scopo ancora più “alto”: se infatti recepita correttamente, la Direttiva PIF avrebbe permesso di creare un primo nucleo di diritto penale europeo, realizzando così una prima armonizzazione di una branca di diritto, quello penale, che si configurava come una delle più disomogenee a livello unionale.²⁶¹

Trovatisi di fronte ad una proposta di atto legislativo che finalmente aveva portata incisiva sugli ordinamenti interni, gli Stati membri hanno dato vita ad un acceso dibattito politico con le istituzioni europee riguardo il contenuto della Direttiva PIF, mettendone in discussione diversi aspetti; alcune delle questioni più controverse hanno riguardato l’individuazione della base legale e l’inclusione delle frodi IVA negli scopi della Direttiva:

- Per quanto riguarda la prima tematica, la proposta di Direttiva PIF del 2012 individuava come base legale l’art. 325 TFUE, mentre gli Stati membri attribuivano a detto articolo una rilevanza solo extrapenale e ritenevano invece più appropriato l’art. 83 TFUE, parte delle norme generali di diritto penale introdotte dal Trattato di Lisbona;
- Relativamente alle frodi IVA, invece, i Paesi membri avevano già da tempo assunto una posizione secondo cui l’imposta sul valore aggiunto era da ritenersi un interesse prettamente nazionale con una contenuta influenza europea; la repressione penale delle relative frodi doveva quindi rimanere competenza degli Stati membri, escludendo l’interferenza della direttiva PIF in tale ambito.

²⁶¹ VENEGONI A; Prime brevi note sulla proposta di Direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell’Unione attraverso la legge penale COM (2013) 363 (c.d. Direttiva PIF), in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013, pag. 5.

Le due questioni sono state prese in considerazione congiuntamente poiché i relativi negoziati sono stati entrambi rilevantemente incisi dal caso Taricco, già precedentemente oggetto di considerazioni nel secondo capitolo²⁶², nel quale i giudici della Corte di Giustizia europea, dimostrandosi più “all’avanguardia” rispetto al Legislatore europeo (come era già accaduto in passato²⁶³), hanno assunto una posizione volta ad avvalorare le argomentazioni su cui si basava la proposta di Direttiva PIF del 2012 della Commissione. In particolare, nell’affermare che la normativa italiana sulla prescrizione prevista dal codice penale italiano debba essere disapplicata nei casi in cui questa impedisca di infliggere sanzioni effettive nei casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell’UE, la Corte di Giustizia stabilì che tale disapplicazione era da operarsi ai sensi di quanto stabilito dall’art. 325 TFUE; così facendo, i giudici di Lussemburgo non solo hanno ricondotto le frodi IVA (come quella che veniva contestata all’imputato) nell’ambito degli interessi finanziari europei (ovvero il settore PIF), ma hanno pure affermato il ruolo di base legale dell’art. 325 TFUE per gli interventi in materia anche in campo penale, al contrario di quanto sostenuto dagli Stati membri nel corso dei negoziati. Un modello di Direttiva PIF fondato sull’art. 325 TFUE avrebbe permesso alla stessa di assumere una portata molto ampia, a differenza dell’art. 83 TFUE, che invece limita l’azione delle istituzioni europee all’individuazione di “*norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni*”, oltre a concedere, al terzo comma, la possibilità di usufruire del c.d. “freno di emergenza”²⁶⁴. Nonostante i principi affermati dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza Taricco, la pressione esercitata dagli Stati membri ha infine prevalso ed il testo definitivo della Direttiva PIF, approvato nel 2017, indica nel suo preambolo l’art. 83 TFUE, paragrafo 2 come sua esplicita base legale; come rilevato da Andrea Venegoni, si tratta di una decisione, che non sfruttando appieno le potenzialità introdotte dal Trattato di Lisbona del 2007, rischia di vanificare gli anni di sviluppo del diritto penale europeo che hanno seguito la Convenzione TIF del 1995.²⁶⁵

²⁶² Si veda il paragrafo 2.6.

²⁶³ Il riferimento è alla già citata sentenza sul caso del c.d. mais greco del 1989; attraverso tale pronuncia, infatti, la Corte di Giustizia ha introdotto il concetto secondo il quale le condotte a danno degli interessi finanziari dell’UE devono essere prevenute e represses tramite il diritto penale.

²⁶⁴ Ai sensi dell’art. 83 TFUE, paragrafo 3, nei casi in cui un membro del Consiglio dovesse ritenere che un progetto di direttiva sia in conflitto con aspetti fondamentali del sistema penale del proprio Stato membro di appartenenza, potrà chiedere che il Consiglio sia investito dalla questione.

²⁶⁵ VENEGONI, A; La definizione del reato di frode nella legislazione dell’Unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF, in Tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione europea, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, 2018, pag. 71-72.

Ad ogni modo, anche in seguito all'approvazione del testo finale della Direttiva PIF, sul piano normativo non tutto è risolto: ancora una volta il caso Taricco ha fornito un interessante spunto sulla vicenda; nelle conclusioni²⁶⁶ dell'Avvocato generale Yves Bot, relativamente ad alcune questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di Giustizia europea dalla Corte Costituzionale italiana (sulle quali non ci si sofferma in quanto non inerenti alla trattazione), non viene mai dubitato che l'art. 325 TFUE sia la norma posta a fondamento giuridico della tutela degli interessi finanziari europei in ambito penale²⁶⁷. Secondo Nicoletta Parisi, la volontà dell'Avvocato generale, ben consapevole della già avvenuta approvazione della Direttiva PIF con l'art. 83, par. 2 come base legale, era quella di non prendere posizione avversa alla sentenza Taricco con la quale si era decretata la rilevanza dell'art. 325 TFUE in materia, lasciando così la posizione giurisprudenziale della Corte di Giustizia inalterata in caso venisse proposto (dalla Commissione o da altro soggetto avente titolo in base all'art. 263 TFUE) un ricorso di legittimità riguardo la non corretta base giuridica individuata dalla Direttiva PIF.²⁶⁸

Lasciando da parte la vicenda inerente alla base legale, tuttavia destinata a fare discutere ancora, il 5 luglio 2017 ha rappresentato la data in cui si è finalmente giunti all'approvazione della Direttiva PIF da parte del Parlamento e del Consiglio europeo, adottata con lo scopo di introdurre *“norme minime riguardo alla definizione di reati e sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari”*²⁶⁹. Le frodi in materia di IVA sono state incluse nell'ambito di applicazione della Direttiva, ma solo nel caso di reati “gravi”, ovvero quando le condotte dei soggetti coinvolti riguardano il territorio di almeno due Paesi membri dell'UE ed il danno arrecato non è inferiore ad euro 10.000.000. Ed in quanto parte dei “reati PIF”, le frodi IVA “gravi” entrano nelle competenze materiali della Procura europea (*European Public Prosecutor's Office* – EPPPO), oggetto di approfondimento del prossimo paragrafo, ovvero l'organismo indipendente dell'UE con il compito di indagare, perseguire e portare in giudizio le fattispecie di reato a danno degli interessi finanziari unionali.

²⁶⁶ Conclusioni del 18 luglio 2017, causa C-42/17, M.A.S., M.B.

²⁶⁷ A titolo esemplificativo si vedano i punti 19, 83, 94 delle conclusioni.

²⁶⁸ PARISI N; Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017.

²⁶⁹ Direttiva 2017/1371/UE, art. 1.

4.3 Gli attori della prevenzione: EPPD, OLAF e Eurojust

Quanto affrontato nel corso degli ultimi due paragrafi ha permesso di evidenziare come il Trattato di Lisbona del 2007 abbia introdotto delle previsioni volte a rispondere alla necessità e al dovere, per gli Stati membri e per l'Unione stessa, di combattere le fattispecie di natura economico finanziaria e aventi carattere transnazionale volte a ledere gli interessi finanziari dell'UE. In seguito all'evoluzione delle possibilità di intervento da parte delle istituzioni europee in tale settore anche sotto il profilo penale, il Parlamento ed il Consiglio europeo sono giunti all'approvazione della Direttiva 2017/1371/UE (Direttiva PIF), la quale rappresenta finalmente un atto legislativo europeo che impone, stabilendo un obbligo di risultato, agli Stati membri di effettuare alcuni interventi nel loro sistema penale al fine di realizzare una prima armonizzazione delle definizioni e delle sanzioni dei reati oggetto della Direttiva, ovvero i "reati PIF". Tuttavia, per comprendere appieno la portata della Direttiva PIF, non basta porre l'attenzione su come gli ordinamenti nazionali degli Stati membri si siano adeguati in sede di recepimento, ma bisogna anche prendere in considerazione il più ampio novero di interventi di stampo comunitario che hanno comportato dapprima la nascita della Procura Europea (tramite il Regolamento 2017/1939/UE), ed in seguito hanno condotto a ridisegnare e rinnovare il ruolo sia di Eurojust (ovvero l'Agenzia dell'Unione Europea per la cooperazione giudiziaria penale, ora disciplinata dal Regolamento 2018/1727/UE) sia di OLAF (l'Ufficio Europeo per la lotta antifrode, la cui normativa è stata modificata da ultimo dal Regolamento 2020/2223/UE, Euratom). E' la stessa Direttiva PIF ad introdurre la materia della cooperazione a livello comunitario tra Stati membri ed istituzioni europee, in quanto all'art. 15 rubricato "Cooperazione tra Stati membri e Commissione (OLAF) e altre istituzioni, organi e organismi dell'Unione" viene previsto che *"gli Stati membri, Eurojust, la Procura Europea e la Commissione operano, nell'ambito delle loro rispettive competenze, nella lotta contro i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5"*²⁷⁰.

Prima di concentrare la trattazione su dette organizzazioni, occorre fare una riflessione sulle ragioni che hanno portato ad una riforma del quadro istituzionale ed alla nascita

²⁷⁰ Direttiva 2017/1371/UE, Art. 15, paragrafo 1.

del Procuratore europeo. Come viene evidenziato dalla Commissione Europea²⁷¹ nel 2017, all'epoca si riteneva che gli interessi finanziari comunitari non fossero soggetti ad un adeguato livello di tutela e che non vi fosse una ben definita strategia per contrastare le condotte fraudolente, soprattutto quelle in materia di IVA, particolarmente dannose oltre che per il bilancio europeo anche per i bilanci nazionali degli Stati membri. Le ragioni di tale carenza erano dovute in primo luogo al fatto che OLAF, Eurojust ed Europol (l'Ufficio europeo di polizia), ovvero gli organismi europei fino ad allora esistenti coinvolti nelle indagini penali realizzate dai singoli Stati membri, non avessero (e non hanno tutt'ora) la competenza per condurre indagini penali in modo indipendente: Eurojust ed Europol, infatti, hanno un ruolo di coordinamento e collaborazione con le autorità nazionali dei Paesi membri, mentre OLAF svolge indagini meramente amministrative, tuttavia con la possibilità di riferire gli esiti delle stesse alle autorità nazionale competenti, le quali poi scelgono in autonomia se avviare o meno un procedimento penale. La seconda ragione per cui gli interessi finanziari dell'UE non erano sufficientemente tutelati era da attribuire alla frammentazione dell'azione di contrasto fra le autorità dei vari Stati membri, le quali erano le uniche a possedere la competenza per avviare indagini penali contro i fenomeni a danno degli interessi finanziari comunitari: tuttavia detta competenza si limitava ai confini del singolo Paese membro, e di conseguenza non era adatta a contrastare efficacemente dei fenomeni complessi, basati su machingegni fraudolenti complessi e sofisticati come il "carosello" che caratterizza le frodi IVA, i quali implicano una rete di soggetti collocati in diversi Paesi e quindi sottoposti a giurisdizioni differenti.

Secondo le osservazioni della Commissione europea²⁷², gli strumenti di cooperazione giudiziaria tra le autorità preposte alla repressione penale dei diversi Stati membri non sono sufficienti a contrastare il problema; questo innanzitutto perché possono venire a crearsi diversi problemi, in *primis* per le differenze presenti tra diversi sistemi penali, ma anche a causa di situazioni in cui non risulta chiaro quale sia la legge applicabile o dove sorgono problemi linguistici, oppure ancora in casi dove le priorità degli Stati non sono le stesse. Quest'ultimo aspetto è particolarmente rilevante: dai dati raccolti da OLAF è risultato che solo circa la metà delle raccomandazioni giudiziarie, redatte dai

²⁷¹ Commissione Europea, Domande frequenti sulla Procura Europea, scheda informativa dell'8 giugno 2017. Disponibile al link: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/MEMO_17_1551

²⁷² Commissione Europea, op.ult.cit.

propri funzionari ed in seguito trasferite alle autorità giudiziarie nazionali. hanno comportato l'apertura di un procedimento penale, rilevando oltretutto come tale dato vari notevolmente da un Paese membro all'altro (a conferma della diversa priorità riservata al contrasto dei fenomeni a danno degli interessi finanziari dell'UE nei vari Stati membri). Avveniva frequentemente, infatti, che le indagini riguardo un caso di frode lesiva del bilancio comunitario venissero abbandonate ai primi ostacoli o che alternativamente si limitassero a considerare gli aspetti del reato rilevanti per la sfera d'interesse nazionale, senza prendere in considerazione le ben più vaste implicazioni transnazionali del meccanismo fraudolento. Da un simile quadro ne conseguiva che i soggetti che si rendevano partecipi di frodi al bilancio europeo o di articolati schemi fraudolenti in materia di IVA, in ragione dell'azione repressiva frammentata e non coordinata appena descritta, fossero consapevoli delle loro buone *chances* di mantenere i proventi derivanti dai reati.

La situazione delineata richiedeva quindi un intervento da parte delle istituzioni europee, volto a creare un contesto all'interno del quale fosse possibile realizzare un'azione coordinata adeguata a prevenire e reprimere le fattispecie a danno del bilancio dell'UE: e se con la Direttiva PIF è stato possibile introdurre delle disposizioni volte a uniformare, seppur intanto solo tramite "norme comuni minime", i sistemi penali degli Stati membri nelle loro definizioni e sanzioni previste per i reati lesivi degli interessi finanziari comunitari, con l'istituzione della Procura europea (EPPO – *European Public Prosecutor's Office*) è stato creato un organismo in grado di indagare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori di tali reati.

4.3.1 L'istituzione della Procura Europea

In seguito alla Convenzione TIF, la quale, come si è visto, ha rappresentato un primo tentativo di armonizzazione del diritto penale dei Paesi membri, le istituzioni comunitarie hanno compiuto dei passi fondamentali verso la creazione di un sistema di diritto penale e processuale che prevedesse elementi comuni per tutti i diversi ordinamenti europei. Mentre gli Stati membri recepivano, con risultati più o meno soddisfacenti, quanto disposto tramite la Convenzione del 1995, la materia è stata oggetto di un grande fermento intellettuale, culminato con l'elaborazione del c.d. *Corpus*

*Juris*²⁷³ e del Libro Verde²⁷⁴, attraverso i quali fu rafforzato il concetto secondo cui alla creazione di regole comuni debba far seguito, di pari passo, un organo investigativo a carattere unionale, ovvero la Procura europea.²⁷⁵ Nei primi anni del nuovo millennio l'entusiasmo degli sviluppi dottrinali dovette scontrarsi coi limiti imposti dai Trattati, ma anche in questo caso, così come per la Direttiva PIF, grazie agli strumenti introdotti dal Trattato di Lisbona si è potuti giungere ai risultati auspicati.

Le basi giuridiche per l'istituzione della Procura Europea, infatti, sono da ricercare negli articoli del TFUE relativi alla cooperazione giudiziaria in materia penale; in particolare l'art. 86 TFUE stabilisce nel suo primo paragrafo che *“per combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, può istituire una Procura europea (...)”*. Il paragrafo successivo specifica che la Procura europea sarà competente nelle indagini, nel perseguimento e nel rinvio a giudizio dei soggetti si rendono partecipi della messa in atto di reati a danno degli interessi finanziari comunitari; essa potrà esercitare l'azione penale per detti reati davanti agli organi giurisdizionali dei Paesi membri.

Il primo paragrafo dell'art. 86 TFUE prevedeva che in caso di mancanza di un accordo unanime tra gli Stati membri dell'Unione, la Procura europea avrebbe potuto essere creata nel contesto della cooperazione rafforzata²⁷⁶, se ciò fosse stato desiderio di un gruppo di almeno nove Stati membri: essa infatti consiste in una particolare procedura dove almeno nove Paesi dell'UE scelgono di adottare un rapporto di collaborazione e cooperazione più stretto in un determinato settore; gli Stati membri che non partecipano all'accordo mantengono in ogni caso la possibilità di aderirvi in un momento successivo. Fu così che l'8 giugno 2017 20 Stati membri²⁷⁷ sono giunti ad un'intesa per la creazione di EPPO, sulla base della quale è stato emanato il Regolamento 2017/1939/UE del Consiglio del 12 ottobre 2017 (d'ora in poi anche Regolamento EPPO) relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione di una

²⁷³ Curato dalla Prof.ssa M.Delmas-Marty, il *Corpus Juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union européenne* (Parigi, 1997) effettua un'analisi comparata dei diversi sistemi penali degli Stati europei e giunge alla conclusione secondo cui è possibile l'istituzione di un Pubblico Ministero europeo.

²⁷⁴ Libro Verde sulla tutela penale degli interessi finanziari comunitari e sulla creazione di una procura europea; vedasi COM (2001) 715 *final*.

²⁷⁵ BARROCU, G; La procura europea: dalla legislazione sovranazionale al coordinamento interno, 2021, pag. 9.

²⁷⁶ La cooperazione rafforzata è disciplinata dall'art. 20 TUE e dagli artt. 326-334 TFUE.

²⁷⁷ Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Spagna e Slovenia.

Procura europea; successivamente nel 2018 si sono aggiunti anche i Paesi Bassi e Malta, quindi attualmente fanno partecipare ad EPPO 22 Stati membri.²⁷⁸ Grazie alle basi giuridiche introdotte dal Trattato di Lisbona, la Procura europea è stata creata tramite un regolamento, atto legislativo ad efficacia diretta; in quanto tale lo stesso è direttamente applicabile nei Paesi membri che hanno aderito all'accordo per l'istituzione di EPPO, a partire dalla data del 20 novembre 2017 (come previsto espressamente nel testo del regolamento), senza la necessità di un atto di recepimento da parte degli ordinamenti nazionali. Tuttavia, considerata la rilevanza delle innovazioni introdotte, per gli Stati membri si prefigurava l'esigenza di intervenire sulla normativa interna, se non per un recepimento in senso tecnico, quantomeno per adeguare il sistema nazionale al nuovo schema di indagini che si andava a delineare in seguito all'istituzione di EPPO; al contempo la stessa Procura europea aveva bisogno di tempo per selezionare il personale e prepararsi a svolgere la propria attività: per le seguenti ragioni il regolamento EPPO ha previsto che la Procura europea avrebbe iniziato ad operare concretamente non prima che fossero trascorsi tre anni dalla data di entrata in vigore del regolamento stesso.²⁷⁹ In seguito ad alcuni rallentamenti, anche dovuti alla pandemia da Covid-19, la Commissione europea, tramite la decisione 2021/856/UE del 26 maggio 2021, ha stabilito che la Procura Europa assumeva definitivamente i compiti di indagine ed azione penale, conferitigli dal regolamento del 2017, e diventava effettivamente operativa a partire dall'1 giugno 2021.

L'appena citata decisione della Commissione, nel considerando n. 3, descrive la Procura europea come *“un organo dell'Unione indivisibile che opera come ufficio unico con struttura decentrata”*. Essa rappresenta un vero e proprio ufficio di procura, investito dell'incarico di svolgere indagini penali e perseguire dinanzi alle ordinarie giurisdizioni degli Stati membri una particolare categoria di reati, ovvero quelli che attentano agli interessi finanziari dell'Unione europea. Esiste quindi un forte legame tra la Direttiva PIF ed il Regolamento EPPO: l'art. 4 del Regolamento 1939/2017 infatti, rubricato 'Compiti', stabilisce chiaramente che la competenza di EPPO è quella di occuparsi dei reati di cui alla Direttiva 2017/1371/UE, poi stabiliti anche dallo stesso Regolamento: fra questi rientrano, ad esempio, i reati di frode e corruzione, ma soprattutto, per quanto

²⁷⁸ Ad oggi rimangono escluse Danimarca, Irlanda, Polonia, Svezia e Ungheria.

²⁷⁹ Corte Suprema di Cassazione – Ufficio del massimario e del ruolo, relazione n. 36/2021, pag. 4.

ci interessa, le frodi transfrontaliere in materia di IVA che arrecano un danno complessivo non inferiore a 10 milioni di euro.²⁸⁰

Altro aspetto innovativo della Procura europea è rappresentato dal fatto che essa costituisce una struttura indipendente, non integrata in nessuna precedente istituzione comunitaria; tale concetto è ribadito dall'art. 6 del Regolamento EPPO, dove viene affermato che nella loro azione a favore degli interessi dell'Unione europea nel suo complesso, i funzionari della Procura europea non sono tenuti a sollecitare né ad accettare istruzioni da personale esterno all'ufficio, sia che questo sia appartenente agli Stati membri sia che sia parte di altre istituzioni di stampo comunitario. Tuttavia, indipendenza non significa non dover rendere conto: il secondo paragrafo dell'art. 6, infatti, impone alla Procura europea di dover rispondere del proprio operato di fronte al Parlamento europeo, al Consiglio e alla Commissione europea, oltre a dover presentare una serie di relazioni ed audizioni annuali disciplinate dall'art. 7.²⁸¹

Nel corso del paragrafo si è già fatto riferimento al fatto che il tempo tra la data in cui il Regolamento EPPO è diventato direttamente applicabile negli Stati membri e la data in cui la Procura europea è entrata effettivamente in azione è servito anche alla stessa Procura per dotarsi del proprio personale. La prima figura ad essere nominata, in seguito ad una particolare procedura che testimonia il principio di indipendenza di EPPO²⁸², è stata quella del Procuratore Capo europeo, individuato il 14 ottobre 2019 nella figura di Laura Codruța Kövesi: si tratta del soggetto posto al vertice dell'ufficio, tenuto a dirigere ed organizzare le attività. Esso tuttavia rappresenta solo la figura apicale di una struttura che si divide in due livelli: quello strategico e quello operativo. Il primo è costituito dal Procuratore Capo europeo, appena citato, e dal Collegio, di cui fanno parte il Procuratore Capo e altri 22 procuratori europei, uno per ogni Stato membro che ha aderito alla cooperazione rafforzata per la creazione di EPPO; il Collegio,

²⁸⁰ La competenza materiale della Procura europea viene successivamente ribadita dall'art. 22 del Regolamento EPPO, dove viene inoltre chiarito che la competenza in materia di reati PIF permane anche nei casi in cui che la fattispecie criminosa viene inquadrata come un diversa tipologia di reato da parte dell'ordinamento nazionale di uno Stato membro.

²⁸¹ Nello specifico, la Procura europea dovrà realizzare una relazione annuale riguardo le proprie attività generali; oltre a questa il procuratore capo europeo dovrà tenere un'audizione annuale davanti al Parlamento europeo ed al Consiglio. Un'audizione annuale potrà essere eventualmente richiesta anche da parte della Commissione e dei Parlamenti nazionali dei singoli Stati membri.

²⁸² Secondo quanto stabilito dal Regolamento EPPO, il Procuratore Capo europeo viene scelto, tra una lista di candidati redatta dalla Commissione europea, dal Consiglio e dal Parlamento europeo con l'aiuto di comitato di selezione.

i cui procuratori sono stati nominati il 27 luglio 2020 dal Consiglio, ha il compito di supervisionare l'attività generale della Procura europea, prendendo anche decisioni su questioni strategiche al fine di garantire che i casi trattati dall'ufficio siano soggetti agli stessi principi di coerenza, uniformità ed efficienza. Il livello operativo invece è formato dalle Camere permanenti e dai procuratori europei delegati (PED): le prime, composte da due procuratori europei e da un presidente (individuato nella persona del Procuratore Capo, in uno dei suoi sostituti o in un altro procuratore europeo), hanno una funzione di monitoraggio ed indirizzo dell'attività di indagine e di azione penale messa in atto dai secondi; i PED, infatti, sotto la vigilanza delle Camere permanenti e nel rispetto delle decisioni prese dal livello strategico (Procuratore Capo e Collegio), sono le figure che assumono il "ruolo" pratico della Procura europea, ovvero avviano e conducono indagini ed azioni penali nei casi dove viene integrata la competenza di EPPO. In particolare, ogni Paese membro che partecipa alla Procura europea nomina almeno due procuratori europei delegati, i quali nel contempo mantengono anche le proprie funzioni di Pubblico Ministero nazionale; tuttavia, quando chiamati ad agire in quanto PED, essi sono tenuti ad attenersi alle sole istruzioni, linee guida e decisioni fissate delle figure di EPPO gerarchicamente superiori a loro.²⁸³ La struttura della Procura europea, appena sinteticamente descritta, viene anche raffigurata nello schema alla pagina successiva.

²⁸³ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 92 e ss.



Figura 4.1. Struttura della Procura Europea. Fonte: sito istituzionale della Commissione europea, disponibile al link https://commission.europa.eu/index_it

La Procura europea ha dunque iniziato a svolgere la propria attività con decorrenza 1 giugno 2021; come viene evidenziato nella sua prima relazione annuale²⁸⁴, EPPO nei suoi primi sette mesi di operatività ha trattato una parte consistente dei casi aperti e poi sospesi da parte delle autorità nazionali degli Stati membri prima che l'ufficio scendesse in campo, oltre ad aver gestito l'intero arretrato di indagini di OLAF e la totalità delle nuove segnalazioni di possibile frode ricevute da ogni fonte possibile. Il 31 dicembre 2021 le indagini attive in capo alla Procura europea erano 515: il 17,6% di queste erano relative a frodi gravi in materia di IVA, ed in particolare la schema della frodi carosello si dimostrava come una delle fattispecie più in uso; i dati di EPPO hanno constatato che tale marchingegno fraudolento è particolarmente diffuso nel settori delle automobili, della tecnologia, dell'abbigliamento e delle merci.

Le informazioni raccolte dalla Procura europea hanno permesso di evidenziare che l'accertamento dei casi di frode a danno degli interessi finanziari comunitari non è ancora ottimale, ed anzi, varia sostanzialmente nei diversi Paesi membri; tale situazione è evidente soprattutto per quanto riguarda i reati in tema di entrate del bilancio europeo, in particolar modo per le frodi sull'imposta sul valore aggiunto: diversi Stati infatti non hanno accertato nessun caso grave di frode IVA. Il seguente, tuttavia, non è sicuramente il caso dell'Italia: se infatti per il 2021 EPPO ha stimato un danno di circa 2.5 miliardi di euro in seguito a casi di frodi in materia di IVA, oltre la metà di detta cifra (1.3 miliardi) deriva da quanto emerso nelle indagini svolte nel Belpaese. Si tratta di un dato da cui scaturisce una doppia testimonianza: se da un lato esso evidenzia la gravità e la diffusione del problema in Italia, dall'altro mette in luce come i procuratori europei delegati (ben 15 in Italia, distribuiti lungo tutta la Penisola) si siano particolarmente adoperati nelle indagini e nel perseguimento di chi si rende partecipe di detti schemi fraudolenti.

4.3.2 La preminenza operativa della Procura Europea su Eurojust

Come già accennato in apertura di paragrafo, alla Direttiva PIF e al Regolamento EPPO hanno fatto seguito una serie di riforme che hanno riguardato le altre istituzioni, organi ed organismi comunitari parte del sistema di cooperazione internazionale fra Stati

²⁸⁴ Procura europea, Relazione annuale della Procura europea 2021, 2022, pag. 10 e ss. Disponibile al sito www.eppo.europa.eu

membri: in questa sede concentreremo l'attenzione su OLAF ed Eurojust, in ragione della loro stretta connessione con la neo istituita Procura europea.

L'istituzione di Eurojust è avvenuta tramite la decisione 2002/187/GAI del Consiglio²⁸⁵: la finalità era quella di creare un organo comunitario, provvisto di personalità giuridica, volto a migliorare la cooperazione ed il coordinamento tra le autorità giudiziarie dei diversi Paesi europei; in particolare, Eurojust opera nel contesto delle forme di criminalità più gravi, come quella organizzata, ed interviene nelle indagini ed azioni penali in materia concernenti almeno due Stati membri, per rendere più efficienti i rapporti tra le rispettive autorità competenti.

Il legame tra la Procura Europea ed Eurojust viene messo in risalto fin dalla base giuridica del Regolamento EPPO, ovvero l'art. 86 TFUE, dove al già precedentemente citato primo paragrafo si legge: “(...) il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, può istituire una Procura europea a partire da Eurojust”. Da una prima lettura potrebbe apparire che la Procura europea non sia altro che un'evoluzione di Eurojust, volta ad inglobarne le funzioni, e che quindi il precedente organo sia destinato a divenire superfluo e dunque ad essere superato.²⁸⁶ La seguente, tuttavia, non è stata la scelta compiuta dalle istituzioni comunitarie, che invece hanno optato per un rafforzamento e rinnovamento di Eurojust in funzione delle interazioni che dovrà intrattenere con EPPO; il 14 novembre 2018 è stato approvato il Regolamento 2018/1727 (d'ora in poi anche Regolamento Eurojust), con il quale viene istituita “l'Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale (Eurojust) e che sostituisce e abroga la decisione 2002/187/GAI del Consiglio”: il fatto che sia stato emanato un nuovo atto legislativo volto a disciplinare Eurojust testimonia la rilevanza sostanziale, sia per numero che natura, delle modifiche apportate, come evidenziato anche dal considerando n. 4 del regolamento.

Negli stessi considerando del Regolamento Eurojust, viene sottolineato che una delle ragioni che hanno condotto ad una revisione così radicale del quadro normativo dell'Agenzia è senza dubbio il rapporto che detta istituzione è chiamata ad avere con la Procura Europea: al considerando n. 8, in particolare, viene evidenziato che per quanto riguarda i reati a danno degli interessi finanziari comunitari, era necessario procedere a

²⁸⁵ Il quadro giuridico di Eurojust è stato in seguito modificato tramite le decisioni del Consiglio 2003/659/GAI e 2009/426/GAI.

²⁸⁶ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 100 e ss.

ripartire chiaramente le competenze fra EPPO ed Eurojust, chiamando le due istituzioni a creare una “stretta collaborazione operativa” nel rispetto dei loro mandati. Entrambi gli organi, infatti, sono competenti in materia di tutela degli interessi finanziari dell’UE: la Procura europea, come ormai noto, nasce come ufficio competente a indagare, perseguire e rinviare a giudizio i soggetti che si rendono partecipi di condotte lesive degli interessi finanziari comunitari così come inquadrata dalla Direttiva PIF, mentre Eurojust esercita la sua competenza per le forme di criminalità gravi individuate dall’allegato I del Regolamento 2018/1727, fra le quali rientrano anche i reati contro gli interessi finanziari dell’Unione europea.

La rilevanza delle interazioni con la Procura Europea viene sancita anche dal Regolamento EPPO: l’art. 3, rubricato “*Istituzione*”, dopo aver stabilito il principio base secondo cui la Procura europea si configura come organo dell’Unione dotato di personalità giuridica (paragrafi 1 e 2), al paragrafo 3 afferma che essa deve cooperare con Eurojust, avvalendosi del suo sostegno secondo quanto previsto dall’art. 100 dello stesso Regolamento 2017/1939. Tale articolo si trova al capo X del Regolamento EPPO, relativo alle relazioni della Procura europea con i partner: in tale sezione Eurojust è la prima istituzione ad essere presa in considerazione, ad ulteriore conferma di quanto fondamentale sia il legame tra i due organi. Approfondendone il contenuto, l’art. 100 stabilisce che “*EPPO instaura e mantiene relazioni strette con Eurojust, basate su una cooperazione reciproca nell’ambito dei rispettivi mandati e sullo sviluppo di reciproci legami operativi, amministrativi e di gestione (...)*”; in seguito, per quanto riguarda l’aspetto operativo, viene affermato che la Procura europea potrà associare Eurojust alle proprie attività nei casi transfrontalieri: suddetta collaborazione comporta la condivisione di informazioni relative alle indagini e il sostegno da parte di Eurojust nella trasmissione ed esecuzione delle decisioni di EPPO. Ciò che rileva è che la possibilità di coinvolgere un’istituzione nelle indagini dell’altra è concessa solamente alla Procura europea: anzi, ai sensi dell’art. 120, paragrafo 2, del regolamento 2017/1939 e dell’art. 3, paragrafi 1 e 2, del Regolamento 2018/1727, Eurojust non esercita le proprie competenze relativamente alle fattispecie per le quali procede EPPO (ovvero quelle che costituiscono reati lesivi degli interessi finanziari dell’UE), a meno che l’intervento non sia richiesto da parte della stessa Procura europea oppure da Stati membri non partecipanti alla cooperazione rafforzata sull’istituzione di EPPO. In altri termini, in

primo luogo Eurojust è tenuta a “farsi da parte” nelle situazioni dove scende in campo la Procura europea, ma successivamente potrà essere coinvolta in detti casi tutte le volte in cui EPPO lo riterrà opportuno: per tale ragione si può affermare che la Procura europea possiede una preminenza operativa su Eurojust.²⁸⁷

Ciò non significa che l'azione di Eurojust abbia perso spessore per quanto riguarda il campo degli interessi finanziari dell'UE: innanzitutto la Procura europea è incentivata ad instaurare un rapporto di collaborazione secondo le modalità sopra descritte, in modo da perseguire in modo più efficiente i propri scopi; in secondo luogo Eurojust è chiamata ad occuparsi dei casi dove la Procura europea non è competente: come si è discusso in precedenza, il dibattito politico tra istituzioni europee e Stati membri ha portato a considerare solamente le frodi IVA transfrontaliere con danno superiore a 10 milioni di euro come materia rilevante per la Direttiva PIF e di conseguenza per il Regolamento EPPO; in ragione di ciò, Eurojust continua ad esercitare la propria competenza nelle frodi in cui l'IVA evasa risulta essere inferiore ad euro 10.000.000, in quanto si tratta di fattispecie non interessate dalla preminenza operativa di EPPO. Infine, Eurojust si occupa delle situazioni che rientrano nel campo d'azione della Procura europea ma dove la stessa “decide di non esercitare la sua competenza”, così come previsto dall'art. 3, paragrafo 2 del Regolamento 2018/1727.²⁸⁸

4.3.3 Il ruolo di OLAF al fianco della Procura Europea

Così come Eurojust, anche OLAF è stato oggetto di alcuni interventi in seguito all'istituzione della Procura europea. L'ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF, dal francese *Office européen de Lutte Anti-Fraude*), infatti, antecedentemente alla nascita di EPPO, era l'unico organo europeo con il compito di individuare e contrastare le condotte fraudolente nell'utilizzo dei fondi dell'Unione europea; nel perseguimento di tale scopo, OLAF si occupava (e si occupa tuttora) di indagini relative a casi di corruzione, di frodi lesive del bilancio comunitario (fra cui rientrano le frodi IVA) e di gravi irregolarità all'interno delle istituzioni europee. Prima di prendere in considerazione gli effetti che l'istituzione di EPPO ha comportato sul ruolo di OLAF, occorre soffermarsi brevemente

²⁸⁷ CASAZZA, A; LUPO, R; op. ult. cit, ibidem.

²⁸⁸ CASAZZA, A; LUPO, R; op. ult. cit, ibidem.

sulle modalità operative e sul potere di circolazione della prova che caratterizzano detto Ufficio.

OLAF si configura come organo parte della Commissione europea, ma che tuttavia agisce in modo indipendente; è stato istituito con la Decisione 1999/352/CE, CECA, Euratom del 28 aprile 1999 e da allora svolge le sue indagini presso gli Stati membri, i paesi terzi e le stesse istituzioni comunitarie; l'Ufficio, infatti, non si occupa solo di indagini esterne, ovvero di attività investigative relative a casi di frode o altre irregolarità commesse da persone fisiche o giuridiche nel territorio dell'Unione e nei Paesi terzi (queste tuttavia costituiscono la maggior parte dell'azione operativa dell'ufficio), ma realizza anche indagini interne, ossia accertamenti ispettivi realizzati all'interno degli organi comunitari per individuare episodi di frode, corruzione e altre attività illecite che ledono gli interessi finanziari dell'UE. Inoltre, OLAF può svolgere funzioni di coordinamento, nei casi in cui assiste le autorità nazionali degli Stati membri o altri organi dell'Unione nelle loro indagini.

Nelle diverse situazioni in cui si trova ad operare, OLAF redige indagini aventi carattere amministrativo (e non penale), con la finalità di raccogliere elementi probatori; l'Ufficio dispone di modalità investigative particolari ed autonome, come ad esempio i cosiddetti "controlli sul posto" (*on the spot checks*)²⁸⁹, tramite i quali i funzionari hanno accesso sia ai locali degli operatori economici situati nei diversi Stati membri, sia agli uffici delle istituzioni comunitarie, compresi quelli del Parlamento europeo: ciò che rileva è che OLAF può effettuare detti accessi senza la necessità di dover richiedere il superamento delle immunità, come invece sarebbe necessario per le autorità nazionali intenzionate a compiere lo stesso atto. Inoltre, nei casi in cui l'indagine condotta da OLAF presenta carattere transnazionale (il che si verifica frequentemente), l'Ufficio può operare senza le limitazioni tipiche del diritto penale, le quali, come evidenziato da A. Venegoni, non sono state pienamente superate nemmeno con i più recenti strumenti di cooperazione giudiziaria, come l'ordine investigativo europeo e il mandato d'arresto europeo.²⁹⁰

Al termine delle attività investigative, i fatti accertati dai funzionari di OLAF vengono riportati in una relazione conclusiva, nella quale viene fornito un inquadramento giuridico preliminare e l'incidenza finanziaria stimata degli stessi. L'Ufficio trasmette

²⁸⁹ Disciplinati dai Regolamenti 2185/96 e 2988/95.

²⁹⁰ VENEGONI, A; Il concetto di "interessi finanziari dell'Unione europea" ed il diritto penale, in De Jure – Banche dati editoriali GFL, 2019, pag. 20 e ss.

quindi le relazioni alle autorità giudiziarie nazionali degli Stati membri interessati, accompagnando ad esse delle raccomandazioni sui provvedimenti da intraprendere, redatte in base a quanto previsto dal diritto del Paese coinvolto.

Secondo l'art. 9, comma 2 del Regolamento (UE, Eurotam) n. 883/2013 (volto a disciplinare le indagini realizzate da OLAF), *“le relazioni così redatte costituiscono elementi di prova nei procedimenti amministrativi o giudiziari dello Stato membro nel quale risulti necessario avvalersene al medesimo titolo e alle medesime condizioni delle relazioni amministrative redatte dagli ispettori amministrativi nazionali. Le relazioni sono soggette alle medesime regole di valutazione applicabili alle relazioni amministrative nazionali e ne hanno la medesima valenza probatoria”*; tramite tale disposizione, appartenente ad un regolamento e quindi direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali senza bisogno di recepimento da parte degli Stati membri, viene stabilito che i rapporti conclusivi delle indagini condotte da OLAF hanno valore probatorio nei procedimenti giudiziari nazionali, compresi quelli penali.

L'aspetto da sottolineare è che attribuisce un valore particolarmente significativo alla relazione amministrativa di OLAF, è che questa, a differenza di quelle realizzate dalle autorità nazionali, può contenere prove (sia documentali che dichiarative) raccolte in base ad elementi accertati in Stati membri diversi; se al termine di un'indagine transnazionale i funzionari di OLAF rilevano che quanto verificato si configura come reato e decidono di trasferire il rapporto conclusivo alle autorità giudiziarie competenti, il contenuto di detto rapporto potrà assumere valore probatorio all'interno di un procedimento nazionale con riferimento a tutti gli elementi di prova raccolti, compresi quelli avvenuti al di fuori dello Stato membro che eventualmente decide di avviare l'indagine penale. Da un certo punto di vista, si può affermare che il meccanismo di circolazione della prova raccolta da OLAF rende superfluo, per l'autorità giudiziaria che sceglie di procedere, ricorrere ai meccanismi di cooperazione giudiziaria penale, in quanto essa riesce ad ottenere gli stessi elementi di prova grazie alla relazione trasmessa dai funzionari OLAF.²⁹¹ Tuttavia, va rilevato che tale sistema incontra dei limiti; sebbene infatti il Regolamento n. 883/2013 attribuisce valenza probatoria alla relazione OLAF, esso afferma anche che la stessa assumerà il medesimo valore che i diversi ordinamenti degli Stati membri attribuiscono ai rapporti amministrativi redatti

²⁹¹ VENEGONI, A; op. ult. cit, *ibidem*.

dalle proprie autorità nazionali: da questo punto di vista si riscontrano approcci differenti da parte dei diversi sistemi nazionali, in quanto alcuni Paesi attribuiscono un rilevante carattere probatorio ai rapporti amministrativi anche in ambito penale, altri invece tendono a limitare l'influenza che dette relazioni possono assumere. Per quanto riguarda l'Italia, si osservano alcune pronunce che hanno attribuito piena valenza probatoria alle relazioni OLAF ed agli elementi da esse risultanti, seppur tali casi non siano stati così frequenti come auspicabile.²⁹²

In ogni caso, se il reato oggetto dell'indagine penale attenta agli interessi finanziari dell'UE, ovvero rientra nella sfera dei "reati PIF", sarà possibile per le indagini penali avvalersi delle prove raccolte da parte dell'OLAF, le quali forniscono senza ombra di dubbio un utile strumento di supporto.

Delineato il seguente contesto, appare evidente che una volta scesa in campo la Procura europea, ufficio specificamente progettato per occuparsi dei reati a danno degli interessi finanziari dell'UE, sarebbe stato necessario stabilire come questa sarebbe andata ad interfacciarsi con OLAF. In particolare, appariva opportuno creare un efficiente legame collaborativo tra le due istituzioni, anche in ragione del dato, già evidenziato in precedenza, secondo cui circa la metà delle raccomandazioni trasmesse dai funzionari di OLAF alle autorità giudiziarie degli Stati membri non comportavano l'avvio di un procedimento penale, a testimonianza di un evidente lacuna nella tutela degli interessi finanziari comunitari.

Fu così che nel 2018 la Commissione europea ha avanzato una proposta di modifica del regolamento (UE, Eurotam) n. 883/2013, testo normativo di riferimento per l'attività d'indagine di OLAF, affinché l'ufficio diventasse "un partner stretto ed affidabile" di EPPO, al fine di garantire una migliore protezione degli interessi finanziari dell'UE.

La necessità di intervenire sulle funzioni di OLAF era già evidenziata negli anni precedenti; in particolare, con riferimento alla specifica materia delle frodi IVA, nella relazione speciale della Corte dei Conti europea del 2015 intitolata "*Lotta alle frodi nel*

²⁹² Si cita, ad esempio, la sentenza n. 818 del 17 febbraio 2017 del Tribunale monocratico di Genova, relativa ad un caso di violazioni doganali; il giudice incaricato, dopo aver analizzato la relazione dell'OLAF, ha fatto uso delle prove documentali raccolte dal funzionario dell'Ufficio, le quali erano provenienti dall'Asia. Tale episodio permette di evidenziare come il meccanismo di acquisizione delle prove sulla base dei rapporti OLAF, seppur su basi giuridiche differenti, non operi solamente con riferimento agli elementi di prova acquisiti nei vari Stati membri dell'UE, ma anche nei paesi terzi esterni. Per un maggior approfondimento si veda VENEGONI, A; Il concetto di "interessi finanziari dell'Unione europea" ed il diritto penale, in De Jure – Banche dati editoriali GFL, 2019, pag. 22.

campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi" veniva suggerito che OLAF potesse assumere un ruolo più marcato nel contrasto della fattispecie²⁹³. La Corte dei Conti, infatti, raccomandava alle istituzioni europee di affidare esplicitamente ad OLAF un mandato relativamente frodi IVA, dotando l'Ufficio degli strumenti adeguati per poter operare in tale ambito; nello specifico, veniva auspicato che OLAF potesse avere accesso ai dati del VIES e di Eurofisc²⁹⁴. La Commissione europea ha tenuto conto di tali raccomandazioni e ha profuso i propri sforzi in tale direzione; la proposta di regolamento del 2018, inoltre, mirava a permettere ad OLAF l'accesso ai conti bancari dei soggetti coinvolti nelle indagini, in modo da poter osservare le transazioni bancarie avvenute all'interno dei sempre più sofisticati marchingegni frodati.

I propositi della Corte dei Conti e della Commissione, tuttavia, non sono stati raggiunti nei termini indicati, e ad OLAF non è stato attribuito uno specifico mandato nel contrasto delle frodi IVA; ad ogni modo, le istituzioni europee hanno provveduto a coordinare il ruolo dell'Ufficio in seguito alla nascita della Procura europea, e da quanto stabilito si prospetta un quadro in cui OLAF conquisterà un ruolo più incisivo anche nel contrasto delle frodi IVA, che come evidenziato dalla relazione speciale della Corte dei Conti del 2015 (ancora attualissima a distanza di alcuni anni) sono fattispecie che frequentemente sono legate all'ambito della criminalità organizzata, dalle quali derivano proventi destinati al finanziamento di altre attività illecite, e quindi dove l'intervento di OLAF si configura come più che opportuno.

Nel sito istituzionale della Commissione europea²⁹⁵, viene affermato che in seguito all'entrata in vigore della Procura europea, OLAF continua ad essere responsabile per quanto riguarda le indagini amministrative relative a casi di irregolarità in materia di interessi finanziari dell'Unione europea; dalle seguenti indagini, come noto, emergono frequentemente situazioni che si configurano come reati lesivi degli interessi finanziari comunitari, per i quali, fino a prima della nascita di EPPO, l'OLAF trasferiva la propria relazione dei fatti accertati, corredata da un primo inquadramento giuridico e da una

²⁹³ Si vedano le raccomandazioni n. 12 e n. 14 della Corte dei Conti europea nella relazione speciale "Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi", 2015.

²⁹⁴ "Eurofisc è una rete decentrata di funzionari delle amministrazioni fiscali e doganali di uno Stato membro, finalizzata allo scambio rapido di informazioni mirate su società e operazioni che si presumono fraudolente"; Corte dei Conti europea, Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi, 2015, pag. 26.

²⁹⁵ Commissione Europea, Domande frequenti sulla Procura Europea, scheda informativa dell'8 giugno 2017. Scaricabile al link: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/MEMO_17_1551

serie di raccomandazioni giudiziarie, alle procure nazionali degli Stati membri, che in seguito avrebbero deciso se avviare un procedimento. Siccome si tratta di situazioni che, a partire dal 1° giugno 2021, sono destinate ad attivare l'azione di EPPO, si è reso necessario adeguare le funzioni di OLAF a quelle della Procura europea tramite il regolamento del 23 dicembre 2020 n. 2020/2223, il quale ha adeguato l'attività dell'Ufficio per la lotta antifrode a quanto disposto dal Regolamento EPPO e dalla Direttiva PIF.

La Direttiva PIF, al già citato art. 15, sottolinea il fatto che la Commissione europea, nella figura di OLAF, sia tenuta a cooperare con le altre istituzioni dell'Unione, compresa la Procura europea, nella lotta ai reati lesivi degli interessi finanziari comunitari. La norma in particolare afferma che *“la Commissione (OLAF) e, se del caso, Eurojust, offrono l'assistenza tecnica e operativa di cui le autorità nazionali necessitano per facilitare il coordinamento delle loro indagini”*²⁹⁶: ciò sottolinea il fatto che l'Ufficio della Commissione possiede un ruolo principale nell'attività di coordinamento delle indagini di competenza di EPPO. A differenza di Eurojust, il quale, come si è visto, in materia di interessi finanziari dell'UE scende in campo o sulla richiesta della Procura europea o sulla richiesta degli Stati membri che non partecipano ad EPPO, OLAF detiene una maggiore autonomia nelle proprie indagini. Questa è stata concessa per le particolari modalità secondo cui l'Ufficio ottiene le proprie informazioni: infatti, in base a quanto disposto sia dalla Direttiva PIF che dal Regolamento EPPO, le autorità competenti dei Paesi membri e tutte le istituzioni, agenzie, uffici ed organi dell'UE sono tenuti a rivolgersi ad OLAF nelle situazioni in cui si imbattono in fattispecie che potenzialmente si configurano come reati lesivi degli interessi finanziari comunitari: in questo modo i funzionari OLAF potranno svolgere le proprie indagini e redigere una valutazione iniziale delle denunce; se effettivamente emergono reati a danno degli interessi finanziari dell'UE così come inquadrati dalla Direttiva PIF, OLAF provvederà allora ad informare la Procura europea, organo dotato di pieno potere penale, relativamente a detti reati che rientrano nella sua competenza. In precedenza, invece, tutto ciò che OLAF poteva fare era trasmettere il rapporto e le raccomandazioni alle autorità giudiziarie competenti degli Stati membri, le quali frequentemente non si adoperavano a dovere; nel quadro ora delineato OLAF invece si pone come soggetto che gestisce e filtra gli

²⁹⁶ Direttiva 2017/1371/UE, art. 15.

scambi informativi tra Stati membri ed istituzioni europee, da un lato, e Procura europea, dall'altro.

Quanto appena descritto è il *modus operandi* adoperato nelle situazioni in cui OLAF viene a conoscenza prima di EPPO delle “notizie di reato” che interessano quest'ultima. Nei casi in cui invece la Procura europea conduca fin dal principio un'indagine a carattere penale, l'art. 101, paragrafo 2 del Regolamento EPPO stabilisce che OLAF non debba intraprendere un'indagine amministrativa parallela avente come oggetto gli stessi fatti; tuttavia, il successivo paragrafo 3 stabilisce che durante lo svolgimento della propria attività d'indagine, la Procura europea può decidere di coinvolgere OLAF, in modo da avere al suo fianco un soggetto che le fornisce sostegno operativo (provvedendo, ad esempio, alla raccolta di informazioni ed alla redazione di analisi anche forensi) e che semplifica la coordinazione tra le autorità nazionali competenti e gli organi dell'UE interessati dall'indagine. La possibilità che OLAF realizzi indagini amministrative complementari ad un procedimento penale condotto da EPPO, prevista anche dall'art. 12-*septies* del Regolamento 2020/2223, è stata introdotta, ad esempio, al fine di verificare se durante l'indagine sia necessario adottare determinate misure cautelari, finanziarie o disciplinari, oppure per recuperare importi dovuti al bilancio dell'Unione sottoposte a specifiche norme di prescrizione, nei casi in cui dette somme siano particolarmente consistenti.²⁹⁷

Richiamando le parole utilizzate da A. Casazza e R. Lupo in “Frodi IVA e ruolo della Procura europea”, il rapporto tra EPPO ed OLAF può essere riassunto in termini di cooperazione, complementarietà e contrapposizione; quest'ultimo vocabolo potrebbe apparire usato in modo inopportuno ma in realtà, come ricordato anche dal regolamento istitutivo della Procura europea, OLAF nasce organo della Commissione europea volto ad indagare sulle condotte lesive degli interessi finanziari dell'UE anche all'interno delle stesse istituzioni europee, delle quali fa parte anche EPPO: da ciò deriva che OLAF potrebbe accertare degli illeciti commessi da parte dei funzionari della Procura europea, la quale è dunque soggetta al controllo di OLAF al pari degli altri organi unionali.

Al di là di questa singolare circostanza, da quanto discusso appare evidente come OLAF rivesta il ruolo di partner fondamentale della Procura europea nella lotta agli interessi

²⁹⁷ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 116.

finanziari dell'Unione europea, specialmente considerano la posizione operativa sempre più incisiva e determinante che sta andando a ricoprire l'Ufficio; a testimonianza di ciò, con le modifiche introdotte dal Regolamento 2020/2223, OLAF è ora in grado, grazie alla collaborazione con le autorità nazionali, di accedere alle informazioni sui conti bancari in modo da poter ricostruire i flussi finanziari intercorsi tra i soggetti che si sono resi partecipi delle fattispecie oggetto delle indagini, così come auspicato nella relazione speciale della Corte dei Conti europea del 2015. La collaborazione tra Procura europea ed OLAF, basata su un continuo scambio di informazioni che permetta di instaurare un'azione complementare da parte dei due uffici, è volta a creare un contesto dove gli interessi finanziari dell'UE vengono tutelati con tutti i mezzi messi a disposizione dalla rivoluzione intrapresa con la Direttiva PIF ed ancora prima con il Trattato di Lisbona. I soggetti che si rendono partecipi dei casi di frode IVA più gravi non solo continueranno ad essere perseguiti dalle singole autorità nazionali degli Stati membri che vengono danneggiati dalle loro condotte, ma bensì dovranno fronteggiare un'azione di contrasto che varca i confini nazionali e dispone di poteri sempre maggiori.

4.4 Recepimento della Direttiva PIF in Italia: aspetti rilevanti per le frodi IVA e possibili conseguenze problematiche.

La Direttiva PIF, con la quale sono stabilite "norme comuni minime" di diritto penale volte a tutelare gli interessi finanziari dell'UE, è stata definitivamente recepita dal Legislatore nazionale con il D.Lgs n. 75 del 14 luglio 2020, successivamente entrato in vigore il 30 luglio 2020; in tale data, sebbene con un ritardo superiore ad un anno²⁹⁸, si è concluso il processo di adeguamento da parte dell'ordinamento italiano a quanto stabilito in sede comunitaria. In ragione della portata degli interventi da effettuare, il Legislatore nazionale aveva parzialmente anticipato il recepimento della Direttiva PIF tramite il D.L. n. 124/2019. Di seguito, vengono messe in evidenza le modifiche introdotte dagli atti legislativi appena citati che hanno interessato le frodi carosello, oggetto di analisi di questo elaborato; la normativa penale volta a reprimere il fenomeno è già stata presa in considerazione nel corso del terzo capitolo: in questa sede l'obiettivo

²⁹⁸ L'art. 17 della Direttiva PIF imponeva agli Stati membri di completare il recepimento della stessa non oltre il 6 luglio 2019.

è quello di evidenziare le principali novità apportate alle fattispecie penali dai recenti interventi legislativi, sui quali la Direttiva PIF ha avuto un ruolo incisivo.

Innanzitutto, già tramite il D.L. n. 124/2019, è stato introdotto un marcato inasprimento delle sanzioni previste dal D.Lgs n. 74/2000; in particolare, per quanto riguarda gli artt. 2 e 8 (le due norme in cui l'ordinamento italiano ha inquadrato più frequentemente le condotte realizzate all'interno del meccanismo di frode carosello), volti a punire, rispettivamente, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la nuova penale editale prevede la reclusione da un minimo di quattro ad un massimo di otto anni, sostituendo quella precedente che invece comportava la reclusione dai diciotto mesi ai sei anni.

Con riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 2, ed anche a quelle interessate dall'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e dall'art. 4 (dichiarazione infedele), il D.Lgs. n. 75/2020 ha previsto che detti reati siano punibili anche a titolo tentativo quando le condotte con le quali si è attentato alla commissione del reato siano state realizzate in un contesto finalizzato ad evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo pari ad almeno euro 10.000.000 ed interessando il territorio di almeno due Stati membri dell'UE; si tratta dei due requisiti che permettono di identificare una frode IVA come "grave" e transnazionale, ovvero rilevante ai fini della Direttiva PIF. Quest'ultima, infatti, aveva stabilito che gli Stati membri avrebbero dovuto adottare le misure necessarie *"affinchè sia punibile come reato il tentativo di commettere uno dei reati di cui all'art. 3 (...)"*²⁹⁹, nei quali rientrano anche le frodi IVA che soddisfano il doppio requisito citato in precedenza. Il Legislatore nazionale ha quindi recepito tale disposizione tramite il comma 1-*bis* dell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000.

Tuttavia, la circostanza di maggior rilievo che ha caratterizzato gli interventi legislativi in esame è stata l'estensione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, disciplinata dal D.Lgs n. 231/2001, alla commissione dei reati tributari, i quali non erano stati inclusi in tale ambito precedentemente. Dapprima, attraverso il D.L. n. 124/2019, è stato trapiantato nel testo del D.Lgs. n. 231/2001 l'art. 25-*quinquiesdecies*, mediante il quale una parte consistente dei delitti tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 sono stati fatti rientrare tra quelli che comportano l'applicazione di

²⁹⁹ Direttiva 2017/1371/UE, art. 5, paragrafo 2.

sanzioni pecuniarie alla persona giuridica che si vede coinvolta nella loro realizzazione: fra questi troviamo anche l'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e l'art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), per i quali all'ente si applica una sanzione pecuniaria fino a 500 quote. Successivamente, per mezzo del D.Lgs. n. 75/2020, è stata ulteriormente allargata la cerchia di fattispecie tributarie in base alle quali scatta la responsabilità amministrativa degli enti: infatti, secondo quanto dettato dal neo-introdotta comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies*, le persone giuridiche possono essere sanzionate per la commissione dei reati di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-*quater* (indebita compensazione) del D.Lgs. n. 74/2000, i quali non erano stati ricompresi all'interno del testo del comma 1 dell'art. 25-*quinqüesdecies*, nei casi in cui detti reati si verificano all'interno di un sistema fraudolento transfrontaliero, che ha comportato il coinvolgimento di almeno due Paesi membri dell'Unione europea e l'evasione di IVA per una somma di almeno euro 10.000.000.

L'introduzione della responsabilità amministrativa della persone giuridiche in relazione alla commissione di reati tributari ha recepito quanto disposto dalla Direttiva PIF, dove in particolare l'art. 6 stabiliva che gli Stati membri avrebbero dovuto provvedere a fissare delle norme attraverso l'applicazione delle quali le persone giuridiche avrebbero potuto essere condannate per la commissione dei reati oggetto della Direttiva. L'art. 9, relativo alle sanzioni, affermava che queste avrebbero dovuto essere "effettive, proporzionate e dissuasive": fra queste troviamo sicuramente le sanzioni pecuniarie penali, come le sanzioni in quote stabilite tramite l'art. 25-*quinqüesdecies*, commi 1 e 1-*bis*, ma anche altre tipologie di sanzioni, come quelle interdittive, il cui uso veniva raccomandato dalla Direttiva PIF e che il Legislatore nazionale ha introdotto con il comma 3 dell'art. 25-*quinqüesdecies*.

Riguardo a quanto previsto dall'ordinamento italiano relativamente alla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i reati tributari, è possibile effettuare la seguente osservazione: solamente le fattispecie previste dal comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 fanno scattare la responsabilità degli enti esclusivamente nei casi in cui i reati siano stati commessi all'interno di un sistema fraudolento transnazionale che rispetta il doppio requisito, a cui si è più volte fatto riferimento, che consente di qualificare le frodi IVA come parte dei c.d. "reati PIF".

Invece, per i reati previsti dal comma 1 (fra i quali rientrano anche gli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000), le persone giuridiche saranno responsabili anche nei casi in cui la frode di cui si rendono partecipi comporti un danno minore rispetto alla condizione fissata perché la fattispecie assuma rilevanza ai fini degli interessi finanziari dell'Unione europea; si può quindi affermare che il Legislatore nazionale sia andato "oltre" a quanto imposto dalla Direttiva PIF. La ragione di tale scelta è da ricercare nel fatto che, sebbene l'aver incluso i reati tributari tra le fattispecie che fanno sorgere la responsabilità amministrativa per le persone giuridiche sia stato un atto imposto da una Direttiva comunitaria, a ben osservare si trattava di un risultato già prefissato anche dalla Corte di Cassazione, che si era espressa a riguardo in alcune sue pronunce; ad esempio, nella sentenza a Sezioni Unite n. 10561 del 5 marzo 2014, veniva affermato che *"la stessa logica che ha mosso il Legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel D.Lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentate che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo"*³⁰⁰. L'intervento era stato più volte posticipato poiché una parte dell'ordinamento riteneva che avrebbe dato luogo ad una duplicazione delle sanzioni: in seguito all'entrata in vigore della Direttiva PIF esso è divenuto non più rimandabile e così, tramite le disposizioni del D.L. n. 124/2019 e del D.Lgs. n. 75/2020, la responsabilità amministrativa della persone giuridiche per i reati tributari commessi nel loro interesse o vantaggio è stata finalmente entrata a far parte dell'ordinamento italiano.

A riforma compiuta, tuttavia, è necessario prendere in considerazione alcune criticità che potrebbero emergere in seguito alle novità introdotte: in particolare, bisogna chiedersi se la risposta dell'ordinamento sia adeguata e proporzionale alla fattispecie che si intende reprimere. La stessa Corte di Cassazione, nella sua relazione³⁰¹ sulle novità normative introdotte dal D.L. n. 124/2019, ha affermato che avrebbe potuto essere necessario migliorare il coordinamento tra il sistema sanzionatorio amministrativo tributario e quanto disposto in materia di responsabilità amministrativa

³⁰⁰ Corte di Cassazione, sentenza a Sezioni Unite del 5 marzo 2014 (ud. 30 gennaio 2014) n.10561.

³⁰¹ Corte Suprema di Cassazione – Ufficio del massimario e del ruolo, Servizio Penale, Relazione su novità normativa n. 3/20 del 9 gennaio 2020.

degli enti in seguito alla commissione dei reati tributari. Pure la Direttiva PIF ha invitato gli ordinamenti degli Stati membri a riflettere sulla questione, affermando che è ammissibile che gli ordinamenti nazionali continuino a prevedere sanzioni amministrative parallele a quelle penali per le fattispecie interessate dalla Direttiva; ciò che conta è che gli Stati membri garantiscano che l'applicazione combinata di sanzioni penali ed amministrative non comporti una situazione dove il principio del *ne bis in idem*, stabilito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE, non venga rispettato.³⁰²

Osserviamo, a livello pratico, la situazione che si prospetta a seguito degli interventi legislativi di cui si è parlato: ad esempio, per un medesimo fatto di evasione potrebbero essere irrogabili, in astratto, sanzioni penali in capo al soggetto che ha commesso il fatto materiale ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000, ed allo stesso tempo, in capo alla persona giuridica, sia sanzioni amministrative (ex D.Lgs. n. 472/1997) che le sanzioni pecuniarie, a carattere penale, previste dal D.Lgs. n. 231/2001. Si delinea quindi un quadro sanzionatorio che richiede un coordinamento fra le diverse discipline giuridiche che possono incidere sul medesimo fatto, all'interno del quale è auspicabile che vengano fissati dei criteri per valutare l'adeguatezza del carico sanzionatorio complessivo che viene applicato; secondo quanto suggerito da Casazza A. e Lupo R., il Legislatore potrebbe prevedere una norma in base alla quale i giudici, nell'applicare le sanzioni pecuniarie previste la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, debbano considerare se per quello stesso fatto siano già state applicate sanzioni amministrative (o viceversa).³⁰³

In ogni caso, l'obiettivo è quello di ottenere un apparato di tutela "legittimo e giusto" così come auspicato dalla Corte di Cassazione³⁰⁴, che garantisca una risposta sanzionatoria adeguata in quanto frutto di un'efficace coordinamento tra apparati normativi differenti; se questo coordinamento dovesse mancare, si potrebbero generare illogicità di sistema e addirittura distorsioni fra i diversi ordinamenti degli Stati membri. Infatti, se in alcuni Paesi si dovesse creare un contesto dove la certezza del diritto non è assicurata a causa di contraddizioni ed illogicità tra i diversi sistemi repressivi che compongono il quadro

³⁰² Si vedano i considerando n. 28 e 31 della Direttiva 2017/1371/UE.

³⁰³ CASAZZA, A; LUPO, R; Frodi IVA e ruolo della procura europea, 2021, pag. 134 e ss.

³⁰⁴ Corte Suprema di Cassazione – Ufficio del massimario e del ruolo, Servizio Penale, op.ult.cit.

sanzionatorio complessivo di tale Stato, ciò costituirebbe un vero e proprio svantaggio competitivo per le aziende che si trovano ad operare in un simile ambito.³⁰⁵

³⁰⁵ CASAZZA, A; LUPO, R; op.ult.cit. , *ibidem*.

CONCLUSIONI

Il seguente elaborato, dopo aver effettuato una panoramica sulla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, ha esaminato il fenomeno delle frodi carosello, particolare marchingegno volto a sfruttare illegittimamente il meccanismo della rivalsa e della detrazione che contraddistingue l'IVA, al fine di ottenere un indebito vantaggio di natura fiscale; questo viene conseguito attraverso la realizzazione di specifiche condotte, che come si è osservato lungo il corso della trattazione, permettono di configurare un credito IVA in capo ad un soggetto, il *broker*, ed una posizione sistematicamente a debito in capo ad un altro, il *missing trader*: quest'ultimo rappresenta il "punto focale" del sistema di frode, in quanto trattasi di un soggetto privo di consistenza patrimoniale che viene fittiziamente interposto all'interno delle catene commerciali al fine di addossarsi il debito d'imposta, per poi non dichiarare nulla o in ogni caso non procedere al versamento di quanto dovuto, ed infine scomparire dal mercato.

Dopo aver delineato i tratti caratteristici del fenomeno ed alcune sue varianti, l'elaborato si è concentrato sulla reazione che esso ha destato da parte delle istituzioni sia nazionali che europee. Dapprima, è stata considerata l'azione del Legislatore nazionale volta a prevenire le frodi IVA, in ragione della gravità, testimoniata dalle indagini statistiche, assunta dal problema in Italia; il nostro ordinamento ha previsto alcune deroghe alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto così come stabilita da normativa comunitaria, in particolare introducendo dei regimi IVA alternativi rispetto a quello ordinario (ovvero *reverse charge* e *split payment*) per i settori maggiormente interessati dal fenomeno e un obbligo di fatturazione generalizzato, con l'obiettivo di ridurre il rischio di frode e permettere un miglior controllo sugli adempimenti da parte dell'amministrazione finanziaria; sebbene tali misure abbiano effettivamente permesso di raggiungere dei risultati apprezzabili, va rilevato tuttavia che esse si configurano come soluzioni temporanee, le quali oltretutto hanno creato delle difformità rispetto alla normativa IVA europea e che in alcuni casi hanno comportato un aumento degli adempimenti richiesti agli operatori economici.

Con lo scopo invece di reprimere le condotte oggetto di studio, l'azione del Legislatore si è concentrata prevalentemente ad introdurre dei meccanismi che consentissero di sanzionare il *broker*, ovvero il soggetto che ha promosso ed organizzato l'intero

marchingegno fraudolento: secondo questa logica, è stata decretata l'indetraibilità dell'imposta portata in detrazione dal cessionario per operazioni inesistenti e la responsabilità solidale dello stesso al verificarsi delle condizioni richiamate dall'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972. Sotto il profilo penale, invece, la giurisprudenza ha ricondotto le azioni dei soggetti coinvolti nel meccanismo di frode alle fattispecie penali tributarie previste dal D.Lgs. n. 74/2000, in particolare agli artt. 2 e 8, volti a sanzionare, rispettivamente, la dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Tuttavia, in quanto le frodi carosello sono fenomeni complessi che valicano i confini nazionali e coinvolgono il territorio di più Stati membri, l'azione preventiva e repressiva di un singolo ordinamento non è sufficiente a contrastare il fenomeno nella sua interezza. Tramite diversi interventi, l'Unione europea ha introdotto una serie di disposizioni volte a favorire lo sviluppo di una cooperazione giudiziaria tra le autorità fiscali dei diversi Paesi, in modo da poter contrastare le frodi IVA transnazionali; a causa del fatto che gli Stati membri percepiscono il gettito derivante dall'imposta sul valore aggiunto come un interesse nazionale, gli stessi stentano a perseguire con il massimo impegno l'instaurazione di un rapporto di collaborazione con autorità esterne in materia di IVA, ragione che ha portato la cooperazione giudiziaria a limitarsi alle questioni esplicitamente individuate dagli accordi conclusi tra Stati oppure dai regolamenti comunitari in materia. Tale atteggiamento da parte dei Paesi europei è stato evidenziato anche dai dati raccolti da OLAF (Ufficio europeo per la lotta antifrode), dai quali è risultato che nei casi in cui uno Stato avvia un'indagine in materia di frodi lesive del bilancio comunitario (contesto in cui rientrano le frodi IVA), questa nella maggior parte dei casi si ferma all'emersione delle prime avversità oppure si limita ad approfondire gli aspetti del reato rilevanti per la sfera d'interesse nazionale, senza prendere in considerazione le ben più ampie implicazioni transnazionali del sistema fraudolento.

Da ciò si delinea un contesto dove gli autori delle frodi sono consapevoli di dover fronteggiare un'azione repressiva scollegata e frammentata, che da loro buone possibilità di mantenere i profitti conseguiti illecitamente.

E' quindi risultato evidente che la risposta al problema debba arrivare "dall'alto", ovvero da un unico organismo, l'Unione europea, che preveda soluzioni volte a coinvolgere i diversi ordinamenti degli Stati membri; e questo non solo perché il fenomeno in esame presenta caratteri transnazionali, ma anche perché esso va a ledere un interesse proprio dell'UE. Lungo il corso della trattazione, infatti, è stata approfondita l'appartenenza dell'IVA alla categoria degli interessi finanziari dell'Unione europea, in quanto tra le entrate del bilancio comunitario figura una risorsa propria basata, appunto, sull'imposta sul valore aggiunto. Il riconoscimento dell'IVA come parte degli interessi finanziari comunitari ha permesso di includere le frodi IVA più gravi nei c.d. "reati PIF", ovvero i reati interessati dalla Direttiva (UE) 2017/1371, la quale, sulle basi normative introdotte dal Trattato di Lisbona del 2007, ha creato un vero e proprio primo nucleo di diritto penale europeo. L'obiettivo principale della Direttiva PIF è quello di armonizzare, tramite "norme comuni minime", le disposizioni penali degli Stati membri volte a colpire i reati che ledono gli interessi finanziari dell'UE, creando in tal modo un quadro normativo uniforme dove la neo-istituita Procura Europea, anche grazie al supporto dei suoi partners (Eurojust ed OLAF *in primis*), possa districarsi con agilità per indagare, perseguire e rinviare a giudizio i soggetti che si rendono partecipi dei reati PIF. Per quanto riguarda l'Italia, relativamente alle frodi IVA, dal recepimento della Direttiva PIF è derivato un generale inasprimento delle sanzioni penali, la punibilità a livello di tentativo nei casi in cui le condotte con le quali si è attentato alla commissione del reato siano state realizzate in un contesto di "frode grave" e l'estensione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (ex D.Lgs. n. 231/2001) alla commissione dei reati tributari, quest'ultima in precedenza auspicata dalla Suprema Corte di Cassazione.

Sebbene la Direttiva PIF abbia permesso di compiere un notevole passo in avanti nella lotta alle frodi IVA, e più in generale ai reati a danno degli interessi finanziari dell'Unione europea, è stato possibile osservare, nel lungo dibattito politico che ha condotto alla sua approvazione, un atteggiamento decisamente conservativo da parte degli Stati membri. Infatti, per poter comprendere i reati in materia di IVA tra quelli presupposto della Direttiva, è stato necessario accettare il compromesso secondo il quale, a livello normativo, rientrano nei reati PIF solamente le frodi IVA connesse al territorio di due o più Stati membri dell'UE e che hanno comportato un danno complessivo non inferiore ad euro 10.000.000. Inoltre, si è osservato che il testo approvato della Direttiva indica

come sua esplicita base legale, in seguito alle pressioni esercitate dal Consiglio (ovvero, dagli Stati membri), l'art. 83 TFUE al posto dell'art. 325 TFUE, auspicato invece dalla Commissione, il quale avrebbe attribuito alle istituzioni europee un potere ben più consistente in materia. Le seguenti vicende inducono ad una riflessione sui rapporti fra l'Europa e gli Stati membri, e ad interrogarsi se quest'ultimi siano disposti ad accettare un intervento pervasivo del diritto europeo all'interno del loro ordinamento, o se, invece, l'azione comunitaria possa spingersi solo fino ad un certo punto, superato il quale debba poi arrestarsi per lasciare campo al diritto interno: gli esiti delle trattative sulla Direttiva PIF sembrano far prevalere questa seconda visione.

Secondo il parere di chi scrive, per raggiungere i propri obiettivi ed ottenere un atteggiamento diverso da parte degli Stati membri, l'Unione europea deve ripensare la struttura e i meccanismi di funzionamento dei rapporti che essa intrattiene con quest'ultimi. In materia di imposta sul valore aggiunto, tra gli argomenti affrontati da questa tesi è stato messo in luce come l'attuale sistema sulla risorsa propria dell'IVA sia caratterizzato da alcuni difetti, in quanto il contributo da parte dei diversi Paesi europei viene determinato secondo un modello statistico complesso, poco trasparente e lontano dai contribuenti che lo finanziano, con i quali non vi è alcun legame diretto. Per tale ragione, come anche riconosciuto dal Parlamento europeo, appare necessaria una riforma della risorsa propria sull'IVA, la quale dovrà prevedere senza dubbio una semplificazione del sistema attuale ed una riduzione dei costi amministrativi, ma soprattutto, dovrà comportare una maggiore trasparenza e sottolineare il ruolo assunto dall'IVA all'interno del bilancio europeo.

BIBLIOGRAFIA

Manuali, dottrina, riviste ed articoli:

Aldo G; *La ricerca di un modello applicativo dell'imposta sul valore aggiunto per gli scambi intraunionali impermeabile alla frode: evoluzione e prospettive di riforma*, Alma Mater Studiorum – Università di Bologna, 2018.

Barrocu G; *La procura europea: dalla legislazione sovranazionale al coordinamento interno*, CEDAM; 2021.

Beghin M; *Diritto Tributario. Per l'università e la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2020.

Bernardi A; *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Dottorato di ricerca in "Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali", Università degli studi di Ferrara, 2017.

Bianchi S; *Guida completa al regime IVA "Split Payment"*, in Fisco e Tasse, 2022.

Bolis S; *Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea*, in Diritto penale contemporaneo, 2016.

Bolis S; *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaesitio del ne bis in idem?*, in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, 2017.

Casazza A; Lupo R; *Frodi IVA e ruolo della Procura europea*, PM Edizioni, 2021.

Cerioni F; *L'onere di conoscenza del soggetto passivo nel sistema dell'IVA europea e i suoi liiti secondo la Corte di Giustizia*, in Bollettino tributario d'informazioni – Editoriale, 2016.

Cesareo O; *L'imposta generale sull'entrata*, Tipografia Squarci, 1953.

Corazzini L; *IVA – Scienza delle Finanze*, Università Ca' Foscari di Venezia, 2017.

Corte dei Conti Europea, *Relazione speciale: Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, 2015.

Fazzini F; *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM, 1995.

Giovanardi A; *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Giappichelli, 2015.

Lanzi A; Aldrovandi P; *Diritto penale tributario*, CEDAM, 2020.

Lavazza F; Pizzo F; Beretta G; *Il nuovo sistema di tassazione IVA nel Paese di destinazione. Il piano della Commissione UE*, PwC TLS Avvocati e Commercialisti, 2020.

Mencarelli S; Scalesse R; Tinelli G; *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Giappichelli, 2018.

Mereu A; *La repressione delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, CEDAM, 2011.

Lupo E; *I riflessi della sentenza Taricco sull'ordinamento nazionale*, in *Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Pisa University Press, 2018

Mincuzzi A; Rubino G; *La grande rapina all'Europa: scomparsi 1.260 miliardi di IVA*, in *Il Sole 24 Ore*, 2019.

Parisi N; *Chiari e scuri nella Direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giurisprudenza penale web*, 2017.

Picotti L; *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della procura europea*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013.

Picotti L; *La protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea nell'era post Lisbona: la direttiva PIF nel contesto di una riforma "di sistema"*, in *Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Pisa University Press, 2018.

Rapella, G; *La cassazione in tema di reati tributari "dichiarativi": la nozione di operazioni soggettivamente inesistenti e il regime della (in)deducibilità di costi e spese inerenti al reato*, in *Sistema Penale*, Rivista online sulla giustizia penale, 2020.

Salvini L; *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2022.

Sicurella R; *Così lontana, così vicina. La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea dopo la saga Taricco*, in *Tutela Penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Pisa University Press, 2018.

Tesoro F; *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale.*, Utet Giuridica, 2011.

Tito E; *Enti locali: Split Payment e cenni sulla fatturazione elettronica*, TGBC & Associati, 2015.

Todini C; *Imposta sul valore aggiunto*, Diritto on line, Enciclopedia Treccani, 2016.

Tosi L; Toppan A; *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, CEDAM, 2020.

Venegoni A; *Prime brevi note sulla proposta di direttiva della commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM (2012) 363 (c.d. Direttiva PIF)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2013.

Venegoni A; *Il trattato di Lisbona*, in *Magistratura indipendente*, 2017.

Venegoni A; *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF*, in *Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Pisa University Press, 2018.

Venegoni A; *Il concetto di "interessi finanziari dell'Unione europea" ed il diritto penale*, in *De Jure – Banche dati editoriali GFL*, 2019.

Verrangia, M; *Pena e sanzione insieme, ma se non "troppo gravose"*, in *Fisco Oggi: rivista online dell'Agenzia delle Entrate*, 2021.

Villani M; Attanasi F; *Il "reverse charge"*, Studio Legale Tributario Villani, 2022.

Siti web:

<https://bollettinotributario.com/blog/2263>

https://commission.europa.eu/index_it

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/MEMO_17_1551

https://european-union.europa.eu/index_it

<https://www.agendadigitale.eu/documenti/fatturazione-elettronica/lotta-allevasione-grazie-alla-fatturazione-elettronica-ecco-come/>

<https://www.dirittobancario.it/art/il-nuovo-sistema-di-tassazione-iva-nel-paese-di-destinazione-il-piano-d-azione-della-commissione-ue/>

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/155/cooperazione-giudiziaria-in-materia-penale>

<https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/15165-guida-completa-al-regime-iva-di-split-payment.html>

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/pena-e-sanzione-insieme-ma-se-non-troppo-gravose>

<https://www.ilsole24ore.com/art/la-grande-rapina-europa-scomparsi-1260-miliardi-iva-AB4A00sB>

<https://www.magistraturaindipendente.it/il-trattato-di-lisbona.htm>

<https://www.mef.gov.it/index.html>

<https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/home.html>

<https://www.sistemapenale.it/it/scheda/cassazione-10916-2020-operazioni-soggettivamente-inesistenti-deducibilita-costi-reato>

www.adm.gov.it

www.eppo.europa.eu

Giurisprudenza:

Conclusioni dell'avvocato generale Yves Bot, 18 luglio 2017, causa C-42/17.

Corte di Cassazione, sentenza 30 ottobre 2013 n. 24426.

Corte di Cassazione, sentenza 5 marzo 2014, n. 10561.

Corte di Cassazione, sentenza 18 dicembre 2014 n. 26854.

Corte di Cassazione, sentenza 28 febbraio 2017 n. 5173.

Corte di Cassazione, sentenza 9 giugno 2017 n. 39541.

Corte di Cassazione, sentenza 28 giugno 2017 n. 17171.

Corte di Cassazione, sentenza 23 novembre 2017 n. 6935.

Corte di Cassazione, sentenza 24 gennaio 2019 n. 16768.

Corte di Cassazione, sentenza 14 gennaio 2020 n. 10394.

Corte di Cassazione, sentenza 26 giugno 2020 n. 20901.

Corte di Cassazione, sentenza 4 febbraio 2021, n. 4439.

Corte di Cassazione, sentenza 20 novembre 2021 n. 41444.

Corte di Cassazione – Ufficio del massimario e del ruolo, relazione n. III/05 del 28 ottobre 2015.

Corte di Cassazione – Ufficio del massimario e del ruolo, relazione n. 3/20 del 9 gennaio 2020.

Corte di Cassazione – Ufficio del massimario e del ruolo, relazione n. 36, 28 giugno 2021.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 4 febbraio 1988, causa C-391/85.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 3 marzo 1994, causa C-16/93.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 6 luglio 2006, causa riunite C-439/04 e C-440/04.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 15 novembre 2011, causa C-539/09.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 15 aprile 2015, causa C-497/14.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 8 settembre 2015, causa C-105/14.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 22 ottobre 2015, causa C-277/14.

Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza 21 settembre 1989, causa C-68/88.

Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza 15 novembre 2016, ricorsi riuniti 24130/11 e 29758/11.

Tribunale monocratico di Genova, sentenza 17 febbraio 2017 n. 818.

Circolari e provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate:

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 24 marzo 2017, n. 57215.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 settembre 2017, n. 194409.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27 febbraio 2020, n. 96911.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 39/E del 1 agosto 2011.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 89757 del 30 aprile 2018.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 7 maggio 2018.

Relazioni e bollettini annuali:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Bollettino delle entrate tributarie 2021.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2022.

Procura europea, Relazione annuale della Procura europea 2021.

Fonti, leggi e testi:

Atto del Consiglio che stabilisce la convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, 26 luglio 1995.

Codice Civile, art. 1470.

Codice Penale, art. 240-*bis*.

Codice Penale, art. 640-*bis*.

Comunicazione della Commissione COM n. 851 *final*, 6 dicembre 2011.

Comunicazione della Commissione COM n. 148 *final*, 7 aprile 2016.

Comunicazione della Commissione COM n. 566 *final*, 4 ottobre 2017.

Comunicazione della Commissione COM n. 243 *final*, 22 giugno 2020.

Comunicazione della Commissione COM n. 681 *final*, 5 novembre 2021.

D.L. 10 luglio 1982, n. 429.

D.L. 29 dicembre 1983, n. 746.

D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

D.L. 4 luglio 2006, n. 23.

D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

D.L. 13 maggio 2011, n. 70.

D.L. 12 luglio 2011, n. 133.

D.L. 21 novembre 2014, n. 175.

D.L. 22 ottobre 2016, n. 193.

D.L. 30 aprile 2019, n. 34.

D.L. 26 ottobre 2019, n. 124.

D.L. 30 aprile 2022, n. 36.

D.L. 21 giugno 2022, n. 73.

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127.

D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75.

D.Lgs. 4 ottobre 2022, n. 156.

Decisione del Consiglio 2002/187/GAI

Decisione di esecuzione del Consiglio 2018/593/UE.

Decisione di esecuzione del Consiglio 2015/1401/UE.

Decisione di esecuzione del Consiglio 2020/1105/UE.

Decisione di esecuzione del Consiglio 2021/0388/UE.

Decisione di esecuzione del Consiglio 2021/2251/UE.

Direttiva n. 67/227/CEE.

Direttiva n. 67/228/CEE.

Direttiva n. 77/388/CEE.

Direttiva n. 91/680/CEE.

Direttiva n. 2006/112/CEE.

Direttiva n. 2008/8/CE.

Direttiva n. 2013/43/UE.

Direttiva n. 2017/1371/UE.

Direttiva n. 2018/1910/UE.

Direttiva n. 2018/1965/UE.

Direttiva n. 2022/890/UE.

D.p.r. n. 633/1972.

D.p.r. n. 917/1986, art. 109.

L. 29 settembre 2000, n. 300.

L. 30 dicembre 2004, n. 311.

L. 23 dicembre 2014, n. 190.

L. 27 dicembre 2017, n. 205.

L. 30 dicembre 2020, n. 178.

Regolamento n. 95/2988/CE.

Regolamento n. 96/2185/CE.

Regolamento n. 2010/904/UE.

Regolamento n. 2012/79/UE.

Regolamento n. 2013/883/UE.

Regolamento n. 2017/1727/UE.

Regolamento n. 2017/1939/UE.

Regolamento n. 2018/1727/UE.

Regolamento n. 2018/1909/UE.

Regolamento n. 2018/1912/UE.

Regolamento n. 2020/2223/UE.

Relazione della Commissione COM (2004) 260 *final*, 16 aprile 2004.

Relazione della Commissione COM (2004) 709 *final*, 26 ottobre 2004.

Relazione della Commissione COM (2008) 77 *final*, 14 febbraio 2008.

Risoluzione del Parlamento europeo del 14 marzo 2018 sul prossimo QFP: preparazione della posizione del Parlamento in merito al QFP per il periodo successivo al 2020 (2017/2052(INI))

Proposta della Commissione di Direttiva COM n. 569 *final*, 4 ottobre 2017.

Proposta della Commissione di Direttiva COM n. 363 *final*, 11 luglio 2012.

Trattato che istituisce la Comunità economica europea (TCEE).

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

Trattato sull'Unione europea (TUE).