



Università di Genova

SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN GIURISPRUDENZA

Tesi di laurea in Diritto finanziario

*La prevenzione e repressione delle frodi carosello, tra tutela degli
interessi finanziari, neutralità e proporzionalità*

Relatore:

Chiar.mo Prof. Alberto Marcheselli

Candidato:

Sara Carioti

Anno accademico 2025/2026

*Alla mia famiglia,
ai miei amici
e a Baffetto.
Che fortuna sentirsi così amati.*

INDICE

<i>Introduzione</i>	<i>I</i>
---------------------------	----------

CAPITOLO I L'IVA NEL SISTEMA TRIBUTARIO EUROPEO E ITALIANO

1.1. Origine ed evoluzione dell'imposta sul valore aggiunto	1
1.2. Le principali direttive Iva	3
1.3. Caratteristiche e funzionamento dell'Iva.....	5
1.4. Obblighi formali e sostanziali	9
1.5. Presupposti Iva.....	10
1.5.1. <i>Presupposto oggettivo</i>	10
1.5.2. <i>Presupposto soggettivo</i>	12
1.5.3. <i>Presupposto territoriale</i>	13
1.6. Operazioni non imponibili, esenti e fuori campo Iva.....	13
1.6.1. <i>Operazioni non imponibili</i>	14
1.6.2. <i>Operazioni esenti</i>	15
1.6.3. <i>Operazioni fuori campo Iva</i>	16
1.7. Operazioni intracomunitarie	16

CAPITOLO II FRODI CAROSELLO

2.1. Introduzione alle frodi intracomunitarie.....	19
2.2. Le MTIC fraud	22
2.2.1. <i>Altri soggetti delle MTIC fraud</i>	26
2.2.2. <i>Meccanismo di funzionamento delle frodi MTIC</i>	28
2.2.3. <i>Evoluzione dello schema base</i>	30
2.3. Inquadramento e meccanismo di funzionamento delle frodi carosello	34
2.3.1. <i>Carosello "aperto", carosello "chiuso" e "terza via"</i>	40

CAPITOLO III
MISURE E STRUMENTI DI CONTRASTO ALLE FRODI CAROSELLO

3.1.	Premessa: esigenze di contrasto alle frodi carousel e interessi tutelati	42
3.1.1.	<i>Il diritto di detrazione</i>	47
3.1.2.	<i>Limitazione del diritto di detrazione dell'unione europea nell'evoluzione giurisprudenziale della corte di giustizia dell'unione europea</i>	53
3.1.3.	<i>Ripartizione dell'onus probandi in prospettiva comunitaria</i>	72
3.1.4.	<i>Le operazioni inesistenti quale strumento interno di contrasto alle frodi carousel: tra impostazione oggettiva e progressivo recepimento del paradigma unionale</i>	79
3.1.5.	<i>La responsabilità solidale del cliente</i>	93
3.1.6.	<i>La moltiplicazione della richiesta dell'iva</i>	97
3.2.	Repressione delle frodi carousel nel diritto penale tributario	106
3.3.	Strumenti e misure di contrasto in via preventiva alle frodi carousel	125
3.3.1.	<i>Quadro normativo e ruolo dei principali organismi ue</i>	126
3.3.2.	<i>La cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni</i>	132
3.3.3.	<i>Il reverse charge come strumento di prevenzione delle frodi carousel</i>	136

CAPITOLO IV
IL DISALLINEAMENTO TEMPORALE DEI CONTROLLI NELLE FRODI CAROSELLO E L'ASIMMETRIA DELLE POSIZIONI CREDITORIE NEL SISTEMA IVA

<i>Conclusioni</i>	148
<i>Bibliografia</i>	I

INTRODUZIONE

Nel contesto dell'imposta sul valore aggiunto le c.d. frodi carosello rappresentano una delle manifestazioni più insidiose della distorsione del meccanismo impositivo armonizzato, in quanto incidono sulla neutralità del tributo mediante l'alterazione della connaturata simmetria dello stesso - basato sugli speculari istituti della rivalsa e della detrazione - al fine di generare indebiti vantaggi fiscali attraverso catene negoziali solo apparentemente lecite.

Il rilievo del fenomeno si può adeguatamente comprendere alla luce della sua dimensione economica e della sua incidenza sulle finanze pubbliche degli Stati membri e, di conseguenza, sugli interessi finanziari dell'Unione europea.

Le più recenti stime elaborate a livello unionale, infatti, evidenziano come il divario tra gettito Iva teoricamente atteso e quello effettivamente riscosso – il c.d. Vat gap – si attesti nell'ordine di decine di miliardi di euro annui.

La frode carosello, dunque, sfrutta il “vuoto” che si crea nelle cessioni intracomunitarie fra soggetti passivi, nelle quali l'operatore acquista in regime di non imponibilità dal fornitore stabilito in un altro Stato membro, rivende con addebito d'imposta nel mercato interno e si sottrae poi al versamento, mentre altri operatori, talvolta anche solo apparentemente regolari, alimentano la catena e consentono indebite detrazioni o rimborsi.

Il contrasto a questo tipo di frodi non si esaurisce in una logica meramente efficientistica. L'art. 325 TFUE impone all'Unione e agli Stati membri di contrastare le attività illecite lesive degli interessi finanziari tramite misure effettive e dissuasive, le quali però non possono eccedere quanto strettamente necessario per il raggiungimento dell'obiettivo.

Come contemperare, dunque, l'esigenza di tutela del gettito e del bilancio europeo con il rispetto del principio di proporzionalità, evitando di sacrificare eccessivamente la neutralità dell'imposta e le garanzie del soggetto passivo in buona fede?

La presente ricerca, pertanto, muove da una questione centrale: se, e fino a che punto, le attuali strategie di prevenzione e repressione delle frodi carosello risultino compatibili con i

principi fondamentali del sistema comune dell'Iva. Si tratta di un tema che investe il rapporto fra due esigenze rilevanti a livello nazionale e sovranazionale: da un lato, l'effettività del contrasto a schemi fraudolenti che si sviluppano in forma reticolare e transnazionale; dall'altro, la salvaguardia del diritto alla detrazione come corollario della neutralità fiscale e, più in generale, dei principi di certezza del diritto, affidamento e proporzionalità.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea legittima il diniego della detrazione quando, sulla base di elementi oggettivi, risulti che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la sua operazione si inseriva in un contesto fraudolento; tuttavia, è stato escluso che l'Amministrazione finanziaria possa imporre - in via generale e indiscriminata - controlli eccedenti la ragionevole diligenza esigibile, come verifiche invasive sulla compagine organizzativa del fornitore o sull'adempimento, da parte di quest'ultimo, dei propri obblighi fiscali. Tuttavia, il riferimento a concetti connotati da una certa indeterminatezza, quale al concetto di "dovuta diligenza", ha portato a una certa confusione in merito alla linea di confine tra presunzione lecita e indebita inversione dell'onere della prova, come fra doverosa cautela dell'operatore e impropria trasformazione del contribuente in organo ausiliario dell'accertamento.

A tale frizione si aggiunge il profilo penal-tributario. Nell'ordinamento interno, accanto al recupero dell'imposta e al diniego della detrazione, operano fattispecie incriminatrici fondate, in particolare sull'utilizzo o sull'emissione di fatture per operazioni inesistenti; sul versante unionale, la direttiva PIF e il regolamento EPPO riconducono le frodi Iva transfrontaliere più gravi all'area della tutela degli Interessi finanziari dell'Unione, con soglia di rilevanza fissata, per i casi di competenza EPPO, al danno complessivo di 10 milioni di euro, con coinvolgimento di almeno due Stati membri. La ricerca assume così una valenza sistemica: non si tratta solo di verificare se il sistema funzioni, ma di determinare se lo faccia senza alterare il punto di equilibrio tra repressione, legalità e tutela del contribuente non colluso.

La presente tesi si propone, anzitutto, di ricostruire il quadro normativo e giurisprudenziale entro cui il fenomeno delle frodi carousel viene oggi perseguito, al fine di fornire un quadro degli strumenti di contrasto previsti in materia di prevenzione e contrasto delle frodi carousel. In secondo luogo, essa intende verificare se tali strumenti siano davvero capaci di

incidere sulle aree di opacità del sistema senza produrre una surrettizia oggettivizzazione della responsabilità fiscale.

La struttura dell'elaborato, articolato in quattro capitoli, riflette l'impostazione metodologica ibrida adottata ai fini della ricerca.

La tesi si apre con un capitolo dedicato alla disamina, secondo un approccio descrittivo analitico, del meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto nel sistema tributario europeo e italiano, proseguendo con un capitolo specificamente rivolto alle MTIC *fraud* e alle frodi carosello. Il terzo capitolo sarà dedicato alle misure e agli strumenti di contrasto, con attenzione al diritto di detrazione e all'*onus probandi*, alla responsabilità del cliente, alla repressione penale tributaria e alla dimensione europea della cooperazione amministrativa e giudiziaria, mediante un'analisi dogmatico esegetica dell'evoluzione e degli approdi normativi e giurisprudenziali che connotano l'attuale assetto ordinamentale.

Il quarto - e ultimo - capitolo, infine, sarà affrontato con metodologia *de lege ferenda*, essendo focalizzato sulla ricerca di una soluzione alternativa all'annoso problema della neutralizzazione delle frodi carosello.

Il quarto - e ultimo - capitolo, infine, costituisce il punto di approdo dell'intero itinerario di ricerca, poiché è lì che la ricostruzione normativa e giurisprudenziale viene sottoposta a vaglio critico, per misurare coerenza e limiti dell'attuale assetto, ricercandone le ragioni alla base.

CAPITOLO I

L'IVA NEL SISTEMA TRIBUTARIO EUROPEO E ITALIANO

SOMMARIO: 1.1. Origine ed evoluzione dell'imposta sul valore aggiunto – 1.2. Le principali direttive Iva – 1.3. Caratteristiche e funzionamento dell'Iva – 1.4. Obblighi formali e sostanziali – 1.5. Presupposti dell'Iva – 1.5.1. Presupposto oggettivo – 1.5.2. Presupposto soggettivo – 1.5.3. Presupposto territoriale – 1.6. Operazioni non imponibili, esenti e fuori campo Iva – 1.6.1 Operazioni non imponibili – 1.6.2. Operazioni esenti – 1.6.3. Operazioni fuori campo Iva – 1.7. Operazioni intracomunitarie

1.1. Origine ed evoluzione dell'imposta sul valore aggiunto

L'Iva (Imposta sul Valore Aggiunto) costituisce la principale imposta sui consumi che, nel XX secolo, ha rivoluzionato i sistemi di tassazione indiretta a livello globale.

La sua genesi si colloca nel contesto del processo di integrazione europea e della necessità di armonizzare i sistemi fiscali degli Stati membri per favorire la creazione di un mercato comune.

Con il Trattato di Roma¹ si è prevista l'introduzione, nei singoli Stati membri, di un'imposta indiretta comune per evitare, o quantomeno limitare, l'introduzione di manovre protezionistiche volte a favorire l'esportazione dei propri prodotti e a penalizzare l'importazione dei prodotti degli altri Stati membri².

Per realizzare i fini economici previsti dal Trattato, era necessaria l'adozione di un tributo neutrale, in quanto gli Stati aderenti alla CE adottavano, di norma, un'imposizione sui consumi che, applicata in ogni fase del ciclo produttivo e distributivo, produceva un effetto cumulativo sulla formazione del prezzo finale al consumo.

Il modello su cui si basa il legislatore comunitario è francese: in Francia si utilizzava la “*taxe sur la valeur ajoutée*”, un'imposta applicabile in ogni fase di scambio del bene o servizio,

¹ Trattato istitutivo della Comunità economica europea, firmato a Roma il 25 marzo 1957, recepito in Italia con legge 14 ottobre 1957, n. 1203.

² Salvatore Mancarelli, Roberto R. Scalesse, Gaspare Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 4.

ma con diritto di detrarre dall'imposta il tributo assolto nei passaggi precedenti, recuperando quanto pagato ai fini Iva³.

Un momento cruciale nell'evoluzione dell'Iva europea fu rappresentato dal *Rapporto Neumark* del 1962, elaborato da una commissione di esperti e così denominato in quanto eponimo del suo presidente, l'economista tedesco Fritz Neumark.

In quella sede, si pensava che l'armonizzazione fiscale dovesse essere concepita non come un mero coordinamento tecnico tra ordinamenti nazionali, bensì come parte integrante della costruzione di un impianto normativo comunitario idoneo a superare la dimensione statale del prelievo e a divenire strumento di politica economica sovranazionale, funzionale all'unificazione dei sistemi fiscali degli Stati membri. A seguito di una disamina comparata dei sistemi di imposizione indiretta vigenti, il Rapporto individuò nell'imposta sul valore aggiunto la soluzione più idonea per l'armonizzazione fiscale europea, in quanto capace di garantire la neutralità dell'imposizione, eliminare gli effetti distorsivi delle imposte cumulative, facilitare gli scambi e rafforzare il controllo dell'evasione⁴.

In Italia era in vigore l'IGE (Imposta Generale sull'entrata), applicata su ogni fase economica che precedeva l'immissione al consumo, con effetto "a cascata" (il prezzo finale era cumulativo dell'intera imposizione assolta)⁵. Questo produceva una distorsione fiscale delle regole di mercato, perché la struttura organizzativa dell'impresa condizionava l'imposizione sul consumo.

L'Iva, che sostituì l'IGE, fu introdotta in Italia con decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, con decorrenza a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo⁶.

³ S. Mencarelli, R. R. Scalesse, G. Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, ivi, p. 4.

⁴ *Report of the Fiscal and Financial Committee* (Rapporto Neumark), in *The EEC Reports on Tax Harmonization*, IBFD, Amsterdam, 1963, pp. 97, 99–104, 118–123.

⁵ S. Mencarelli, R. R. Scalesse, G. Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., p. 3.

⁶ Per facilitare la transizione, il legislatore italiano introdusse diverse disposizioni transitorie, tra cui la possibilità per i contribuenti di detrarre l'IGE pagata sugli investimenti, come disciplinato all'art. 82, D.P.R. n. 633/1972.

1.2. Le principali direttive Iva

Il processo di armonizzazione dell'Iva nell'Unione europea si è sviluppato attraverso un pacchetto di direttive che ha progressivamente definito un sistema comune di imposta sul valore aggiunto, pur mantenendo alcuni margini di flessibilità per gli Stati membri.

Nel 1967 gli Stati membri ratificarono due direttive (67/227/CEE e 67/228/CEE), che fungevano da linee guida da applicare nell'ambito di ciascun ordinamento interno.

In particolare, la Prima Direttiva del Consiglio, dell'11 aprile 1967⁷, oltre ad imporre agli Stati membri di sostituire il proprio sistema di imposte cumulative con quello, comune, sul valore aggiunto, offrì anche una succinta spiegazione del funzionamento del nuovo sistema d'imposta, all'art. 2: *“Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.*

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo⁸”.

La direttiva definì i principi generali dell'Iva, stabilendo che l'imposta dovesse essere applicata alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo in quanto tale, nonché alle importazioni di beni.

La Direttiva 67/228/CEE (Seconda Direttiva del Consiglio), dell'11 aprile 1967⁹, il cui obiettivo principale si sostanziava nella creazione della nuova imposta, introdusse elementi fondamentali a tal fine, tra i quali:

- La definizione di soggetto passivo¹⁰;

⁷ Direttiva 67/227/CEE del Consiglio, del 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, in *GUCE*, L. 71 del 14 aprile 1967, p. 1301.

⁸ Art. 2, direttiva 67/227/CEE.

⁹ Direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – struttura e modalità di applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

¹⁰ Art. 4, direttiva 67/228/CEE.

- Le regole per la determinazione del momento di esigibilità dell'imposta¹¹;
- I principi per la determinazione della base imponibile¹²;
- Le modalità di esercizio del diritto di detrazione¹³.

Le precedenti direttive Iva furono sostituite dalla Direttiva 77/388/CEE (Sesta direttiva del Consiglio), del 17 maggio 1977, che segnò il passaggio da un impianto ancora prevalentemente programmatico a una disciplina dell'imposta effettivamente armonizzata, più analitica e sistematica. In tale prospettiva, la direttiva definì in modo uniforme la base imponibile, individuandola nell'insieme dei corrispettivi dovuti o versati al fornitore o al prestatore¹⁴.

L'attuale Direttiva in materia di Iva (Direttiva 2006/112/CE del Consiglio), del 28 novembre 2006, caratterizzata da un impianto sistematico e organico, ha sostituito la Sesta Direttiva e tutte le successive modifiche, creando un testo unico della disciplina sull'Iva a livello europeo¹⁵.

Il legislatore europeo ha successivamente adottato direttive modificative¹⁶ atte a coordinare l'evoluzione normativa finanziaria comunitaria con le contingenze esterne derivanti dal progresso tecnologico e con le esigenze di contrasto a frodi sempre più raffinate¹⁷.

¹¹ Art. 5, par. 5 («Cessione di un bene») e art. 6, par. 4 («Prestazione di servizi»), direttiva 67/228/CEE.

¹² Art. 8, Direttiva 67/228/CEE.

¹³ Art. 11, Direttiva 67/228/CEE; Nella Seconda direttiva IVA (67/228/CEE), il termine inglese “*right of deduction*” era tradotto all'art. 11, come “diritto di deduzione” dell'imposta assolta sugli acquisti.

Con la successiva evoluzione della normativa unionale — già a partire dalla Sesta direttiva (77/388/CEE) e definitivamente con la Direttiva 2006/112/CE — la terminologia è stata uniformata e sostituita con “diritto alla detrazione”, oggi utilizzata in modo univoco nel sistema IVA dell'Unione europea.

La modifica non incide sul contenuto giuridico del diritto, ma riflette un adeguamento terminologico volto ad allineare la traduzione al senso tecnico del concetto di “*deduction*” nel sistema IVA.

¹⁴ Commissione europea, *Sistema comune dell'IVA*, sintesi della legislazione relativa alla direttiva 77/388/CEE, disponibile su EUR-Lex.

¹⁵ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

¹⁶ In tale prospettiva si collocano, tra le altre, la Direttiva 2008/8/CE, che ha riformato le regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi, introducendo il principio generale dell'imposizione nel luogo di stabilimento del destinatario quando questi sia un soggetto passivo; la Direttiva 2008/9/CE, che ha disciplinato le modalità di rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti in Stati membri diversi da quello di rimborso, prevedendo procedure semplificate basate su sistemi elettronici; nonché il c.d. “pacchetto IVA per il commercio elettronico”, attuato, tra l'altro, mediante le Direttive (UE) 2017/2455 e 2019/1995, volto ad adeguare il sistema IVA alle nuove modalità di scambio digitale, anche attraverso l'introduzione di regimi speciali quali il Mini One Stop Shop (MOSS).

¹⁷ Sul processo di adattamento del sistema IVA alle evoluzioni dell'economia digitale e alle esigenze di contrasto alle frodi fiscali, cfr. Commissione europea, *Sintesi della legislazione dell'Unione europea in materia di IVA*, relativa alle Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE, nonché al c.d. pacchetto IVA per il commercio elettronico (Direttive (UE) 2017/2455 e 2019/1995), in EUR-Lex.

1.3. Caratteristiche e funzionamento dell'Iva

L'Iva è un'imposta¹⁸ che colpisce il valore aggiunto di un bene in ogni fase della produzione, nonché lo scambio di beni e servizi.

È disciplinata, a livello nazionale, dal Testo Unico dell'Iva, la cui fonte è il D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del quale “*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*¹⁹”.

Per spiegare come funziona l'Iva, partiamo da un esempio pratico:

l'imprenditore Tizio produce vasi di ceramica, senza sostenere alcun costo, in quanto già in possesso delle materie prime di cui necessita per la produzione stessa.

Caio, grossista, richiede di acquistare 100 vasi.

Tizio li vende al prezzo unitario di 10 euro, per un imponibile complessivo di 1.000 euro, con applicazione dell'Iva al 22%.

Tizio, dunque, incassa 1.220 euro, ma è tenuto a versare all'erario l'Iva riscossa, pari a 220 euro.

In seguito, Caio rivende i 100 vasi a un dettagliante, Sempronio, al prezzo di 25 euro ciascuno, per un totale di 2.500 euro, cui applicare l'Iva al 22%.

Caio incassa 550 euro di Iva, ma ha già assolto l'Iva a monte (pari a 220 euro) al momento dell'acquisto da Tizio.

Dunque, esercitando il diritto alla detrazione, versa allo Stato la sola differenza di 330 euro.

Infine, Sempronio vende i vasi al consumatore finale, fissando come corrispettivo totale 3.000 euro, di cui 660 euro di Iva (sempre al 22%).

L'iva si configura in primo luogo come imposta *indiretta*, in quanto non incide direttamente sulla ricchezza, bensì su una manifestazione indiretta di essa, rappresentata dal *consumo*, ossia l'acquisto di beni o servizi che esulino da un'attività economica, incidendo, infatti, solo sul consumatore finale.

¹⁸ Enciclopedia Treccani, voce Imposta: *tributo che gli enti pubblici impongono, senza corrispettivo di alcun servizio, ai soggetti che si trovano in determinate condizioni previste dalla legge e che è destinato a fornire agli enti pubblici stessi i mezzi per lo svolgimento della loro attività.*

¹⁹ Art. 1, D.P.R. n. 633/1972.

È altresì qualificata come imposta *generale*, poiché si applica alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, senza essere circoscritta a categorie specifiche o a singoli prodotti, e *proporzionale*, in quanto applicata con un'aliquota percentuale fissa, sulla base del corrispettivo erogato. Nell'esempio considerato, l'aliquota del 22% (fissa) rende l'imposta proporzionale al valore del prodotto: nella vendita da Tizio a Caio è pari a 220 euro, perché calcolata su un imponibile di 1.000 euro; in quella da Caio a Sempronio è pari a 550 euro, perché calcolata su un imponibile di 2.500 euro e in quella da Sempronio al consumatore finale è pari 660 euro, perché calcolata su un imponibile di 3.000 euro.

L'iva è, inoltre, un'imposta *armonizzata*, in quanto i lineamenti fondamentali della disciplina e i livelli minimi di aliquote sono stabiliti dal legislatore europeo, lasciando agli Stati membri il compito di innalzare o mantenere le aliquote e dettare la disciplina di dettaglio.

Ulteriori caratteri distintivi dell'Iva sono dati dal fatto che si tratti di un'imposta *plurifase*, riscossa ad ogni passaggio del procedimento di immissione del bene o servizio nel mercato, in proporzione al valore aggiunto al bene o servizio (in teoria, essendo un'imposta sul consumo, dovrebbe essere applicata solo quando il bene o servizio è acquistato dal consumatore finale. In realtà non è così: un bene prodotto in fabbrica ha già l'IVA quando la fabbrica vende il bene al grossista, quando il grossista vende il bene al dettagliante e quando il dettagliante lo vende al consumatore) e *neutrale*, per cui, pur applicandosi l'Iva in ogni fase del processo, l'unico che realmente la paga è il consumatore finale²⁰.

La neutralità è garantita dal meccanismo della rivalsa e della detrazione:

il meccanismo della *rivalsa* permette che il fornitore addebiti al cliente l'Iva in misura proporzionale al corrispettivo. è disciplinata dall'art 18 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 c. 1, ai sensi del quale *“il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi*

²⁰ Corte di giustizia UE, 2 luglio 2020, causa C-835/18, *Terracult*, punto 25:

«A tale riguardo, occorre ricordare che il principio di neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA nell'ambito delle sue attività economiche. Tale sistema garantisce pertanto la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA»; Corte di giustizia UE, 13 marzo 2014, causa C-204/13, *Malburg*, EU:C:2014:147, punto 41:

«La Corte ha ripetutamente dichiarato che il principio di neutralità fiscale trova riscontro nel regime delle detrazioni, il quale è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA»; Corte di giustizia CE, 14 febbraio 1985, causa 268/83, *Rompelman*, Racc., p. 655, punto 19:

«Dalle suddette caratteristiche si può desumere che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA».

imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27²¹”

Specularmente, il diritto alla *detrazione* permette al fornitore di riversare l'Iva all'Erario, al netto dell'imposta pagata sugli acquisti, con diritto di rimborso per l'eventuale eccedenza, come prescritto dall'art. 19 D.P.R. 633/72 c. 1, ai sensi del quale *“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo²²”*.

Il procedimento è quello della detrazione “da imposta a imposta”²³, in forza del quale la base imponibile del tributo è rappresentata dal corrispettivo pieno del bene o servizio reso, ma per effetto del diritto alla detrazione, l'Iva colpisce solo il valore aggiunto, ossia il plusvalore che si aggiunge in ogni fase del processo all'originario costo di acquisti dei beni o servizi scambiati.

Nel nostro esempio, Tizio realizza un valore aggiunto pari a 1.000 euro, in quanto vende i vasi a tale prezzo e non ha sostenuto alcun costo assoggettabile ad Iva (quindi non esercita detrazione, ma solo rivalsa, in quanto addebita i 220 euro di Iva a Caio); Caio realizza un valore aggiunto pari a 1.500 euro e, in virtù del meccanismo della detrazione dell'Iva assolta a monte (220 euro) e della rivalsa sulla vendita a Sempronio (addebitandogli 550 euro), versa la sola differenza all'Erario, pari a 330 euro.

²¹ Art. 18, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

²² Art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

²³ Il metodo “da base a base”, utilizzato in regimi speciali (es. agenzie di viaggio), prevede, invece, il metodo della sottrazione dei prezzi, per cui si calcola l'Iva applicando l'aliquota alla differenza tra il totale delle vendite e il totale degli acquisti in ogni fase del processo economico produttivo.

Analogamente, Sempronio verserà all'Erario i soli 110 euro risultanti dalla differenza tra l'Iva incassata dal consumatore finale (660 euro) e l'Iva assolta a monte, all'acquisto da Caio (550 euro).

Questa simmetria fa sì che l'imposta colpisca l'incremento del valore del bene per ogni singola fase, senza incidere sugli operatori economici (soggetti passivi di diritto, che non sono gravati dall'imposta, in quanto da un lato addebiteranno l'Iva al cliente, dall'altro recupereranno l'imposta pagata sull'acquisto del bene o servizio, per cui avranno un debito verso l'Erario ogni volta che l'imposta addebitata in via di rivalsa superi quella assolta sugli acquisti, mentre avranno un credito d'imposta verso l'Erario ogni volta in cui abbiano pagato un'imposta sugli acquisti maggiore rispetto a quella addebitata ai propri clienti in applicazione dell'obbligo di rivalsa), bensì solo sul consumatore finale, ossia il soggetto passivo di fatto, il quale, non potendo detrarre (quindi recuperare l'Iva pagata al venditore) sarà l'unico a subire gli effetti del tributo, commisurato all'intero valore aggiunto così come derivante dalla totalità dei passaggi di produzione.

Indipendentemente dal numero di passaggi effettuati nel procedimento economico produttivo, a parità di valore aggiunto l'imposta non varia²⁴.

Nell'esempio considerato all'inizio del capitolo, Tizio, Caio e Sempronio applicano l'Iva nelle rispettive operazioni, ma ciascuno versa allo Stato solo l'imposta inerente al valore aggiunto realizzato (la neutralità dell'IVA non implica l'assenza di versamenti da parte degli operatori economici, ma l'assenza di un'incidenza economica definitiva dell'imposta su di essi, in quanto ciascun soggetto passivo versa esclusivamente l'IVA riferibile al valore aggiunto da lui realizzato, senza sopportare l'imposta relativa alle fasi precedenti), ossia 220 per Tizio (il quale realizza un valore aggiunto di 1.000 euro), 330 euro per Caio (che realizza un valore aggiunto di 1.500 euro) e 110 euro per Sempronio (che realizza un valore aggiunto di 500 euro); mentre l'onere complessivo dell'imposta, pari a 660 euro, grava interamente sul consumatore finale, che non può esercitare diritto alla detrazione.

²⁴ Per un inquadramento sistematico delle caratteristiche e del funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, v. Pierluigi Rausei, *Fisco e previdenza nel rapporto di lavoro*, Ipsoa, Milano, 2023, spec. p. 275 ss.; Renato Portale, *IVA ed enti pubblici*, Giuffrè, Milano, 2014, spec. p. 14 ss.; Gioacchino Pantoni, Claudio Sabbatini, *IVA. Guida agli adempimenti*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2012, p. 1 ss.

1.4. *Obblighi formali e sostanziali*

Dopo aver analizzato la struttura dell'Iva, passiamo agli obblighi formali e sostanziali che sussistono in capo ai contribuenti, disciplinati agli artt. 21 e ss. del D.P.R. 633/72, tra i quali:

- Dichiarazione di inizio attività²⁵;
- Fatturazione²⁶;
- Registrazione delle fatture²⁷;
- Liquidazione e versamento dell'imposta a debito²⁸;
- Dichiarazione annuale²⁹.

I soggetti che intendono effettuare cessione di beni o prestazione di servizi nell'ambito dell'attività di impresa o dell'esercizio di arti o professioni devono dichiarare all'Agenzia delle entrate, entro 30 giorni, l'inizio dell'attività. L'ufficio, ai sensi dell'art. 35 D.P.R. 633/72, attribuisce loro un numero di partita Iva.

L'apertura della partita Iva comporta responsabilità dichiarative e contabili, quali la dichiarazione annuale dei redditi (un documento che riepiloghi le operazioni effettuate nel periodo di imposta, al fine di determinare l'imposta dovuta o l'eventuale eccedenza detraibile o rimborsabile) e la liquidazione dell'Iva (adempimento, mensile o trimestrale³⁰, che permette di fare il punto della situazione sull'Iva incassata e versata, mediante la sottrazione dell'Iva a debito, addebitata ai clienti, dall'Iva a credito, pagata ai fornitori) e il versamento dell'imposta a debito allo Stato (nel caso in cui l'Iva a debito risulti maggiore dell'Iva a credito).

Per ciascuna operazione Iva (imponibile, non imponibile o esente) deve essere emessa fattura, che indichi:

- le generalità dei soggetti tra i quali l'operazione è conclusa, con specifica indicazione del numero di partita Iva del cedente o del prestatore;

²⁵ Art. 35, D.P.R. n. 633/1972.

²⁶ Art. 21, D.P.R. n. 633/1972.

²⁷ Artt. 23-25, D.P.R. n. 633/1972.

²⁸ Art. 17, D.P.R. n. 633/1972.

²⁹ Art. 8 D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

³⁰ Agenzia delle Entrate, F24 IVA – come e quando si versa, disponibile all'indirizzo:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/pagamenti/f24ivap10/come-e-quando-si-versa>:

«La regola è quella della liquidazione mensile; tuttavia, si può scegliere la liquidazione trimestrale qualora non siano superate le soglie di volume d'affari di euro 500.000 (per imprese e lavoratori autonomi che esercitano in via principale arti o professioni e la cui attività prevalente sia la prestazione di servizi) ovvero di euro 800.000 (per le imprese che esercitano altre tipologie di attività)».

- b. la natura, la quantità e la qualità di beni o servizi costituenti l'oggetto dell'operazione;
- il corrispettivo e gli altri dati necessari per la determinazione della base imponibile;
- l'aliquota e l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta.

Le fatture, sia attive che passive, devono essere registrate nei c.d. Registri Iva, entro 15 giorni dall'emissione, ai fini della corretta determinazione dell'imposta a debito e dell'imposta detraibile³¹.

1.5. Presupposti Iva

Affinché un'operazione sia rilevante ai fini Iva, è necessaria la verifica della compresenza di tre requisiti (oggettivo, territoriale e soggettivo), indicati nell'art. 1 del D.P.R. 633/72, ai sensi del quale *“l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi (presupposto oggettivo) effettuate nel territorio dello Stato (presupposto territoriale) nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni (presupposto soggettivo) e sulle importazioni da chiunque effettuate³²”*.

1.5.1. Presupposto oggettivo

Innanzitutto, bisogna individuare l'operazione, ossia lo svolgimento di un'attività economica.

L'Iva si applica a:

a) Cessioni di beni

³¹In materia di obblighi del soggetto passivo Iva cfr. G. Marongiu – A. Marcheselli, *Lezioni di diritto tributario*, V ed., Giappichelli, Torino, 2018, p. 313-314.

³² I beni importati sono soggetti ad Iva a prescindere dal soggetto che effettui l'operazione. La *ratio* è da ricercare nella necessità di garantire la parità di trattamento fiscale tra beni ceduti o servizi resi all'interno dell'UE e analoghi beni e servizi provenienti da Paesi extra-UE.

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 633/72 "*Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso³³ che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento³⁴ su beni di ogni genere³⁵*".

L'articolo elenca, al comma 2, una serie di casi che, pur non rientrando nel campo delle cessioni, sono ad esse assimilate (in ottica antielusiva), quali e vendite con riserva di proprietà, le locazioni con clausola di trasferimento vincolante, i passaggi nell'ambito dei contratti di commissione, nonché talune cessioni gratuite e destinazioni di beni a finalità estranee all'impresa.

Il successivo comma 3, invece, delimita il campo oggettivo dell'imposta, individuando le fattispecie che non rientrano nella nozione di "cessione" e che, dunque, non sono soggette ad Iva (tra cui le cessioni di denaro o crediti, i conferimenti d'azienda, talune operazioni straordinarie societarie).

b) Prestazioni di servizi

Le cessioni di servizi sono costituite da tutte le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da un fare, non fare o permettere.

L'art. 3 del D.P.R. 633/72 disciplina le prestazioni di servizi, definendole come "*prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Costituiscono prestazioni di servizi a titolo oneroso quelle effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o per altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione³⁶*".

Nella seconda parte, presentando una struttura analoga a quella dell'art. 2 in materia di cessioni, individua le operazioni che rientrano nella categoria per assimilazione (come le concessioni in locazione o noleggio, le licenze e cessioni di diritti immateriali, i prestiti di denaro, le somministrazioni di alimenti e bevande e le cessioni di contratti).

Termina, infine, con l'esclusione dalla nozione di "prestazione di servizi" di operazioni meramente finanziarie, riorganizzative o prive di effettiva rilevanza ai fini del consumo.

³³ La definizione comporta l'esclusione, dalle operazioni soggette ad Iva, delle donazioni.

³⁴ Costituiscono diritti reali di godimento l'usufrutto, l'uso, l'abitazione, l'enfiteusi, la servitù e il diritto di superficie; cfr. A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, 45^a ed., CEDAM, Padova, 2012, p. 557.

³⁵ Art. 2, D.P.R. n. 633/72.

³⁶ Art. 3, D.P.R. n. 633/72.

1.5.2. Presupposto soggettivo

L'operazione deve essere svolta nell'ambito di un'attività imprenditoriale o professionale, da un soggetto passivo Iva³⁷ (*“nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti o professioni”*).

a) Esercizio di impresa

Ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 633/72, *“per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 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'articolo 2195 del codice civile”*³⁸.

Si deve però sottolineare che l'art. 4 esclude le società la cui attività si risolva nella mera gestione passiva di immobili e di partecipazioni finanziarie (cosiddette “società holding”). Tale decisione è dettata dalla volontà di impedire che la creazione di strutture societarie di mero godimento favorisca fenomeni elusivi, come la detrazione Iva su beni destinati al consumo personale o familiare dei soci, legati alla detenzione statica di patrimoni attraverso strutture societarie.

Se l'operazione è svolta da società di capitali, società di fatto, società in nome collettivo e in accomandita semplice o enti che abbiano come oggetto esclusivo o, quantomeno, principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, allora questa rientra in re ipsa nell'alveo dell'esercizio di impresa; al di fuori di queste ipotesi costituiscono esercizio di impresa tutte le attività svolte in modo abituale, che configurano fonte del reddito di impresa, ai fini delle imposte sui redditi³⁹.

b) Esercizio di arti e professioni

L'esercizio di arti e professioni è definito, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 633/72, come *“l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni*

³⁷ Salvo che, come precisato dallo stesso art. 1, D.P.R. n. 633/72, si tratti di importazioni, dove non rileva la passività del soggetto.

³⁸ Art. 4, D.P.R. n. 633/72.

³⁹ G. Marongiu, A. Marcheselli, *op. cit.*, p. 303.

senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse⁴⁰”.

Per soggetto passivo Iva, dunque, si intende chiunque svolga in modo indipendente una attività commerciale, agricola o di prestazione di servizi.

1.5.3. Presupposto territoriale

Affinché le operazioni siano rilevanti ai fini Iva, queste devono essere effettuate nel territorio dello Stato⁴¹.

Il presupposto territoriale è disciplinato dagli art. 7 e ss. T.U. Iva, che individuano i criteri in base ai quali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato.

Sono previste regole specifiche in merito alle cessioni dei beni, rispetto alle quali la territorialità è determinata dalla presenza fisica del bene nel territorio dello Stato nel momento in cui le operazioni sono effettuate, e alle prestazioni di servizi, per le quali il presupposto territoriale risulta rispettato se sono rese a un soggetto passivo stabilito in Italia (nelle operazioni B2B), ovvero quando sono rese a committenti non soggetti passivi da operatori economici stabiliti in Italia (operazioni B2C), salve specifiche deroghe per determinate tipologie di servizi⁴².

1.6. Operazioni non imponibili, esenti e fuori campo Iva

Abbiamo visto come l'Iva si applichi alle cessioni di beni o prestazioni di servizi svolte sul territorio dello Stato - se nell'esercizio di impresa o di un'arte o professione - o alle importazioni, nel cui caso non rileva che l'importatore sia soggetto passivo o meno.

Se i tre presupposti sussistono contemporaneamente, l'operazione è imponibile.

Ci sono, invece, dei casi in cui l'Iva non si applica. Stiamo parlando delle operazioni, non imponibili, esenti e fuori campo.

⁴⁰ Art. 5, D.P.R. n. 633/1972.

⁴¹ Art. 7, D.P.R. n. 633/1972.

⁴² Artt. 7-bis e 7-ter, D.P.R. n. 633/1972 (in attuazione degli artt. 31 e ss. Dir. 2006/112/CE).

1.6.1. Operazioni non imponibili

Qualora manchino uno o più dei criteri, allora l'operazione non sarà imponibile. È il caso delle cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, dei servizi internazionali connessi agli scambi, delle cessioni a esportatori abituali, delle cessioni dirette verso la Città del Vaticano e San Marino e delle operazioni relative a depositi Iva⁴³.

Pensiamo, ad esempio, all'esportazione verso Paesi extra-UE⁴⁴; in questo caso sussistono i requisiti oggettivo e soggettivo, ma manca quello territoriale.

Chi cede beni al di fuori dell'UE non applica l'Iva, ma deve comunque emettere fattura e registrarla, come se fosse stata applicata.

L'operazione, in questo caso, non comporta l'addebito dell'imposta in fattura, ma consente al soggetto passivo di mantenere il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Nonostante l'esenzione, atta ad incentivare il commercio, per assicurare la neutralità, l'imprenditore richiede il rimborso di quanto non ha potuto detrarre (compra con Iva e vende senza Iva).

Un istituto strettamente collegato alle operazioni non imponibili è il c.d. *plafond* (o regime degli acquisti in sospensione di imposta), disciplinato dall'art. 8, comma 2, del D.P.R. 633/72, un meccanismo correttivo che permette agli esportatori abituali di acquistare beni e servizi senza applicazione Iva, nei limiti del *plafond* stesso.

Tale limite sarà pari all'ammontare delle operazioni non imponibili realizzate l'anno precedente. In tal modo, si garantisce la neutralità dell'imposta anche nell'ambito delle operazioni extra-UE, evitando che il soggetto passivo debba sostenere l'Iva come un costo⁴⁵.

Vediamo il funzionamento con un esempio concreto:

la società Alfa S.r.l., con sede in Italia, produce macchinari destinati all'esclusiva esportazione in Messico (si tratta, dunque, di operazioni non imponibili, ai sensi dell'art. 8 DPR 633/72).

⁴³ Rispettivamente disciplinate dagli artt. 8, comma 1, lett. a) e b); 8-bis; 9; 8, comma 1, lett. c); 71, D.P.R. n. 633/1972; nonché 50-bis D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

⁴⁴ Art. 8, D.P.R. n. 633/72.

⁴⁵ G. Pantoni, C. Sabbatini, N. Dell'Isola, D. Di Emidio, *IVA: Guida agli adempimenti*, cit., p. 67; G. Marongiu, A. Marcheselli, *Lezioni di diritto tributario*, cit., pp. 305-306.

Nel corso del 2025, Alfa esporta macchinari per un ammontare complessivo di 500.000 euro, emettendo fatture senza applicazione dell'imposta, pur mantenendo il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Nello stesso anno, Alfa acquista materie prime in Italia per un totale di 244.000 euro (di cui 44.000 di Iva al 22%).

Se non vi fosse il *plafond*, si troverebbe con un credito Iva di 44.000 euro, da chiedere a rimborso o da riportare (non addebitando Iva sulle esportazioni).

Il correttivo permette invece ad Alfa di maturare un *plafond* di 500.000 euro, per cui, nel 2026, potrà acquistare beni e servizi fino a 500.000 euro senza applicazione dell'Iva.

1.6.2. Operazioni esenti

Le operazioni esenti Iva, disciplinate dall'art. 10 D.P.R. 633/72, sono quelle in cui il soggetto passivo non ha diritto alla detrazione, in virtù della pubblica utilità o dell'interesse pubblico dell'operazione stessa, pur rientrando nell'ambito applicativo dell'imposta. Permangono, dunque, alcuni obblighi formali, quali la fatturazione, l'annotazione nei registri e l'indicazione in dichiarazione Iva.

Il contribuente che ponga in essere operazioni esenti non può detrarre l'Iva corrisposta ai suoi fornitori per l'acquisto di beni o servizi specificamente afferenti i beni da lui ceduti o i servizi da lui prestati in regime di esenzione (art. 19, comma 5, D.P.R. 633/72)⁴⁶.

Ai contribuenti che esercitano operazioni miste (sia imponibili che esenti) il diritto alla detrazione spetta in proporzione a tutta l'Iva assolta sugli acquisti, e l'ammontare è determinato applicando una percentuale di detraibilità, proporzionalmente alla quota di operazioni cui si applica l'Iva. Di fatto, il prestatore di servizio è considerato consumatore finale.

Nell'alveo delle operazioni esenti rientrano, ad esempio, le prestazioni sanitarie: il medico non applica l'Iva sulle prestazioni nei confronti del malato, il quale ne resterà esentato⁴⁷.

⁴⁶ Art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633/1972; artt. 168 e 173-175 della Direttiva 2006/112/CE.

⁴⁷ G. Pantoni, C. Sabbatini, N. Dell'Isola, D. Di Emidio, *IVA: Guida agli adempimenti*, cit., pp. 69 e ss.; G. Marongiu – A. Marcheselli, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 307.

1.6.3. Operazioni fuori campo Iva

Le operazioni fuori campo Iva sono operazioni a cui non si applica l'Iva e per le quali non è richiesto l'adempimento degli obblighi formali, per mancanza di uno o più presupposti o per espressa disposizione di legge.

1.7. Operazioni intracomunitarie

Bisogna distinguere tra:

- operazioni con Paesi extra-UE: esportazioni (che, come abbiamo visto, rientrano nel regime di non imponibilità dell'Iva, ma con mantenimento di alcuni obblighi formali, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/72) e importazioni (le quali, al contrario, costituiscono autonoma categoria di operazioni imponibili, senza necessità di sussistenza del requisito soggettivo, in quanto, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 633/72, possono essere "da chiunque effettuate". In tal caso, come previsto dall'art. 69 del D.P.R. 633/72, "l'imposta è commisurata al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti"⁴⁸). L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa come diritto di confine, in dogana, per singola operazione - la cd bolletta doganale - al momento dell'immissione in libera pratica, a differenza dell'Iva interna, che segue la regola generale di liquidazione periodica, mensile o trimestrale).
- Operazioni intracomunitarie: nascono a seguito dell'abolizione delle Dogane negli scambi fra Paesi Membri, con la creazione di un mercato unico europeo, il 1° gennaio 1993⁴⁹. Con la soppressione delle frontiere fiscali, si rese necessario ridefinire le modalità di applicazione dell'Iva nelle operazioni tra soggetti stabiliti in Stati membri diversi.

Il regime definitivo originariamente previsto, si sarebbe dovuto fondare sull'adozione del principio di origine, in base al quale le operazioni sarebbero state assoggettate a imposta nello Stato del cedente, secondo l'aliquota ivi vigente, con tassazione nello Stato del cessionario solo dell'eventuale ulteriore valore aggiunto realizzato. Per garantire il funzionamento di tale sistema, senza causare un'alterazione del regime di concorrenza, sarebbe stata necessaria l'istituzione di un

⁴⁸ Art. 69 D.P.R. n. 633/72.

⁴⁹ Previsto dal Trattato sull'Unione europea (TUE), firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1° novembre 1993.

sistema di aliquote uniformi, oltre che la previsione di meccanismi di compensazione finanziaria tra Stati membri; tuttavia, tale regime non è mai stato attuato, e, per evitare un'alterazione del regime di concorrenza (sarebbe, infatti, più conveniente acquistare nei paesi UE con aliquota minore), gli scambi intracomunitari continuano ad essere disciplinati secondo il regime "transitorio", che prevede la permanenza del principio di destinazione (in base al quale le cessioni intracomunitarie sono non imponibili nello Stato membro di partenza dei beni, mentre gli acquisti intracomunitari sono assoggettati a IVA nello Stato membro di arrivo, secondo l'aliquota ivi vigente⁵⁰) in relazione alla vendita ai consumatori finali di altro paese comunitario (operazioni B2C⁵¹).

In merito agli scambi intracomunitari tra soggetti passivi (operazioni B2B⁵²), invece, la cessione è non imponibile nello Stato di origine, mentre l'imposta è assolta nello Stato di destinazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "Reverse charge")⁵³.

La disciplina delle operazioni comunitarie⁵⁴ si applica alle cessioni di beni con trasferimento degli stessi da uno Stato membro a un altro, nonché alle operazioni ad esse assimilate⁵⁵ ed ai servizi connessi a tali scambi.

⁵⁰ Principio applicato nella sua forma canonica in relazione agli scambi extra comunitari, con assolvimento dell'Iva in dogana al momento dell'importazione.

⁵¹ Le operazioni B2C (business to consumer) intracomunitarie sono soggette al principio di destinazione e possono essere dichiarate mediante il regime OSS (*One Stop Shop*), che consente al soggetto passivo di applicare l'aliquota IVA vigente nello Stato membro del consumatore e di versare l'imposta tramite un'unica dichiarazione nello Stato membro di identificazione. Ad esempio, qualora un consumatore italiano acquisti beni da un fornitore francese, quest'ultimo applicherà l'aliquota Iva italiana e potrà assolvere gli obblighi dichiarativi tramite il regime OSS nello Stato membro in cui è registrato.

⁵² Ad esempio, un operatore economico italiano che acquisti beni da un soggetto passivo francese riceverà fattura senza Iva; egli integrerà il documento con l'imposta dovuta, registrandolo sia tra le operazioni attive sia tra quelle passive e, in occasione della successiva vendita, applicherà l'IVA sul proprio corrispettivo, mantenendo così la neutralità dell'imposta.

⁵³ U. Biagi, *Imposte sulle vendite e IVA*, materiale didattico del corso di Diritto Tributario, Università Carlo Cattaneo – LIUC, 2010, pp. 5-6; B. Rossi, F. Riva, *IVA estero – Le operazioni intracomunitarie*, intervento al Convegno Confindustria Varese, STS Deloitte, 2023, p. 60 ss.

⁵⁴ contenuta nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 41, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, sono assimilate alle cessioni intracomunitarie le seguenti operazioni: l'invio di beni per conto proprio in altro Stato membro, quando un operatore nazionale, per esigenze della propria impresa, trasferisce beni verso un altro Stato membro dell'Unione europea, anche se destinati a un'altra impresa comunitaria appartenente al medesimo soggetto; la cessione di mezzi di trasporto nuovi, anche se effettuata nei confronti di privati; nonché le cessioni effettuate nell'ambito di contratti di *consignment stock*, con effetto traslativo al momento del prelievo dei beni e comunque non oltre un anno dalla consegna nel Paese di arrivo.

Le cessioni intracomunitarie, disciplinate dall'art 41 D.L. 331/1993, ricadono nel regime della non imponibilità nel Paese cedente a condizione che:

- la cessione avvenga a titolo oneroso;
- si realizzi la movimentazione fisica delle merci da uno Stato membro a un altro;
- la cessione sia effettuata nei confronti di un soggetto passivo Iva nello Stato di destinazione della merce; e
- vi sia acquisizione e trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni.

In tal caso il fornitore cedente opera in regime di non imponibilità, mentre l'imposta viene applicata dal cliente, con le aliquote del Paese di destinazione, mediante il sistema del *reverse charge*.

Il cedente comunitario è comunque tenuto all'emissione della fattura, ma senza addebito dell'Iva, con la specificazione che si tratti di operazione non imponibile e indicazione del relativo riferimento normativo. Sarà il cessionario a integrare la fattura con l'indicazione del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, nonché dell'ammontare dell'imposta dovuta, registrandola sia nel registro delle vendite (come Iva a debito) che in quello degli acquisti (come Iva a credito), ai sensi dell'art. 46, comma 2, D.L. 633/1993.

L'Iva, specularmente, si applica agli acquisti intracomunitari, disciplinati dall'art. 38 D.L. 331/1993, ed è quindi il cessionario a dover integrare la fattura emessa dal cedente mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

La cessione e l'acquisto intracomunitari costituiscono la medesima operazione economica (principio di specularità), ma si tratta di due distinte operazioni rilevanti dal punto di vista del meccanismo impositivo Iva.

CAPITOLO II

FRODI CAROSELLO

SOMMARIO: 2.1. Introduzione alle frodi intracomunitarie – 2.2. Le MTIC fraud – 2.2.1. Altri soggetti delle MTIC fraud – 2.2.2. Meccanismo di funzionamento delle MTIC fraud – 2.2.3. Evoluzione dello schema base – 2.3. Inquadramento e meccanismo di funzionamento delle frodi carosello – 2.3.1. Carosello “aperto”, carosello “chiuso” e terza via

2.1. *Introduzione alle frodi intracomunitarie*

Il fenomeno delle frodi carosello rappresenta una sottocategoria, o meglio un’evoluzione, della più vasta classe delle *Missing Trader Intra-Community fraud* (MTIC fraud).

Nel capitolo precedente abbiamo visto come, all’indomani dell’abolizione delle frontiere fiscali, nel 1993⁵⁶, in deroga al regime che prevedeva l’adozione del principio di origine, si sia deciso di adottare il principio di destinazione, in virtù del quale, nelle operazioni intracomunitarie B2B (tra soggetti passivi), la registrazione e conseguente riscossione dell’Iva avviene nel Paese dove il bene è consumato, senza addebito diretto dell’Iva da parte del soggetto cedente.

È in siffatto contesto che si inseriscono le frodi MTIC, le quali si innestano sulle vulnerabilità intrinseche del regime transitorio, con omissione del versamento dell’imposta tassata o mediante la creazione di crediti Iva non spettanti, come vedremo in seguito.

Tali schemi frodatori, che nella loro configurazione essenziale richiedono la presenza di due soli soggetti - la società cedente (cosiddetta *conduit company*) e l’operatore fantasma (il *missing trader*), il quale riceve i beni in regime di non imponibilità Iva e omette il successivo versamento dell’imposta rendendosi irreperibile prima dell’attivazione dei controlli – hanno conosciuto nel tempo un’evoluzione verso forme progressivamente più articolate e complesse, mediante l’interposizione di ulteriori soggetti lungo la catena commerciale⁵⁷.

⁵⁶ Direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che integra il sistema comune d’imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE in vista dell’abolizione delle frontiere fiscali; D.L. 30 agosto 1993, n. 331; sul regime transitorio delle operazioni intracomunitarie introdotto nel 1993, cfr. M. Keen, S. Smith, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?*, in «National Tax Journal», 2007.

⁵⁷ R. T. Ainsworth, *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, Boston University School of Law Working Paper, 2006; European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT Fraud: More Action Needed*, Special Report n. 24/2015.

L'affermarsi di questo tipo di frodi può essere ricondotto in particolare ai seguenti fattori:

- diffusione di beni ad alto valore e basso peso: in origine, le frodi MTIC si sono concentrate in settori caratterizzati da beni di ridotte dimensioni fisiche ma con elevato valore, quali telefoni e microchip. La combinazione di questi fattori rendeva tali beni particolarmente idonei alla rapida movimentazione transfrontaliera con costi logistici contenuti⁵⁸.

Successivamente, il fenomeno si è esteso ad altri comparti: veicoli, legname, alcolici e tabacchi lavorati, petrolio e derivati, gas ed energia elettrica. L'evoluzione più recente ha interessato anche beni e servizi immateriali (software, licenze, fornitura di dati, quote di emissione di anidride carbonica) per i quali non è neppure necessaria una movimentazione fisica, con la conseguenza di rendere ancora più agevole il meccanismo fraudolento.

In linea di principio, la frode può riguardare virtualmente qualsiasi tipologia di bene; tuttavia, è stato evidenziato come, nella prassi, i beni più frequentemente implicati nei circuiti fraudolenti presentino alcune caratteristiche ricorrenti, quali un elevato valore unitario, facile trasportabilità, non deperibilità e ampia diffusione sul mercato. Si tratta, sovente, di beni a contenuto tecnologico o comunque di largo consumo - quali autoveicoli, carburanti e prodotti petroliferi, prodotti informatici, telefoni cellulari ed elettrodomestici - generalmente assoggettati ad aliquota Iva ordinaria, al fine di massimizzare il profitto illecito⁵⁹;

- regime di non imponibilità nelle cessioni intracomunitarie: il sistema dell'Iva unionale prevede che le cessioni intracomunitarie siano effettuate in regime di non imponibilità nello Stato di partenza, mentre l'imposta è dovuta nello Stato di destinazione secondo il regime del *reverse charge*. Tale assetto consente all'acquirente di non versare l'Iva al momento dell'acquisto, pur essendo tenuto ad applicarla sulle successive rivendite interne. Proprio questo disallineamento temporale rappresenta il fondamento tecnico della frode, in quanto permette al *missing trader* di incassare l'imposta sulle vendite senza averla a sua volta corrisposta all'erario.

⁵⁸ M. Longo, *Missing Trader Ontology (MTO): un'ontologia per il rilevamento delle società cartiere e la prevenzione delle frodi all'IVA intracomunitaria*, in «Rivista di Diritto Tributario Internazionale», 2019; Europol, *MTIC Fraud: A Major Threat to the EU VAT System*, cit.; European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT Fraud: More Action Needed*, cit.

⁵⁹ Unità di Informazione Finanziaria per l'Italia (UIF), *Comunicazione 10 novembre 2020, Schemi rappresentativi di comportamenti anomali ex art. 6, co. 7, lett. b), D. lgs. n. 231/2007*.

- asimmetria temporale tra circolazione dei beni o servizi e circolazione delle informazioni fiscali: il sistema Iva si fonda su obblighi dichiarativi periodici, nonché su meccanismi di cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, che, ciononostante, non consentono una conoscenza immediata delle operazioni effettuate dai soggetti passivi. Si crea, dunque, un *time lag* tra la realizzazione dell'operazione economica, la formazione del documento fiscale e la successiva acquisizione delle informazioni da parte dell'amministrazione finanziaria, divario temporale che viene sfruttato dagli operatori fraudolenti per mettere in atto le frodi MTIC prima che le autorità fiscali riescano a individuare le anomalie⁶⁰.

Il fenomeno viene inizialmente considerato come una mera anomalia statistica (mancati versamenti, rimborsi anomali, import/export incoerenti), per poi essere riconosciuto come problema a sé stante a partire dai primi anni 2000.

Esemplificativo a tal proposito è quanto riportato, in merito al bilancio del Regno Unito, dall' *HM Revenue & Customs (HMRC)*⁶¹, il cui studio individuava una trattenuta di circa 3 miliardi di sterline da parte dei frodatori nell'anno finanziario 2005/2006, stimando che vi fosse ogni anno una perdita del 12% del gettito Iva teorico, causata, per un terzo, proprio dalle frodi MTIC.

Con il tempo, a causa della crescente sofisticazione e diversificazione di questo tipo di frodi, è diventato difficile isolarle sul piano statistico, motivo per il quale, a partire dal 2009, sono state ricomprese nella più ampia categoria dei cosiddetti "*criminal attacks*".

Tali dati rappresentano una delle prime quantificazioni ufficiali del fenomeno su larga scala.

Questi schemi frodatori hanno un impatto significativo sui bilanci nazionali e, di conseguenza, su quello europeo; guardando ai dati forniti dalla Commissione europea nel *Report 2025*⁶² (in riferimento all'anno 2023), il *Vat compliance gap*, che coincide con la

⁶⁰ Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di IVA; R. T. Ainsworth, *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, op. cit.; M. Keen – S. Smith, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?*, *National Tax Journal*, cit.; European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT Fraud: More Action Needed*, cit.; European Commission, *VAT in the Digital Age*, 2022.

⁶¹ House of Lords – European Union Committee, *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*, cit., spec. parr. 13 ss., ove si richiamano le stime HMRC relative all'esercizio finanziario 2005/2006; HM Revenue & Customs (HMRC), *Measuring Indirect Tax Losses – 2006*; HMRC, *Measuring Tax Gaps 2009* e successive edizioni.

⁶² Commissione europea, Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale, Syntesia, CASE, Intellera, Poniatowski, G., et al., *VAT gap in Europe: report 2025*, Ufficio delle pubblicazioni dell'Unione europea, 2025, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/7868422>.

differenza registrata tra il gettito teorico e le entrate concretamente riscosse, è stata stimata in una somma pari 128 miliardi di euro, circa il 9,5% della *Vat Total tax liability* (VTTL), ossia il totale Iva dovuto.

Tale divario non è imputabile unicamente alla commissione di frodi MTIC, in quanto risulta causato da un insieme eterogeneo di fattori, quali evasione fiscale, insolvenze, errori dichiarativi e forme di criminalità organizzata in materia di Iva; tuttavia, la dottrina e le analisi istituzionali concordano nel ritenere che i suddetti schemi frodati ne costituiscano una componente estremamente rilevante.

Il *Vat compliance gap*, dunque, ad oggi, non coincide con la quota di frodi MTIC, e a maggior ragione delle frodi carosello, ma può fungere da indicatore indiretto della vulnerabilità strutturale del sistema e della persistente difficoltà nella previsione di strumenti di contrasto efficaci.

2.2. *Le MTIC fraud*

Cosa sono le *Missing Trader Intra-Community fraud*?

La scomposizione analitica dell'espressione consente di cogliere la struttura dell'istituto, scindendo i diversi elementi definatori.

a) “**fraud**”

Innanzitutto, sappiamo che si tratta di un'operazione fraudolenta.

Cos'è una frode?

A livello comunitario, si rinviene una definizione generale di “frode fiscale” adottata dalla Corte dei Conti Europea (ECA) nella relazione “*Fighting fraud in EU spending: action needed*”, in base alla quale “*La frode si riferisce a qualsiasi atto intenzionale o omissione progettato per ingannare gli altri, con conseguente vittima che subisce una perdita e il colpevole che ottiene un guadagno*”⁶³.

Nel diritto penale interno, una nozione analoga si può rinvenire nella fattispecie del delitto di truffa, disciplinato dall'art. 640 c.p., ai sensi del quale è punito “*chiunque, con artifici o*

⁶³ Corte dei conti europea, *Relazione speciale n. 1/2019 – Fighting fraud: the Commission's approach to tackling fraud and fraud risk in EU spending*, Lussemburgo, 2019, disponibile all'indirizzo: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_01/SR_FRAUD_RISKS_EN.pdf.

*raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno*⁶⁴”. Tuttavia, nel settore tributario, il fenomeno della frode assume una connotazione specifica, in quanto i rapporti tra contribuenti e amministrazione sono regolati da norme speciali. In particolare, la materia dei reati tributari è attualmente disciplinata dal D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che costituisce il riferimento normativo fondamentale in tema di repressione penale delle condotte evasive e fraudolente⁶⁵.

All'interno di tale Decreto, il concetto di frode fiscale può essere ricostruito mediante il combinato disposto degli artt. 2, 3, 8 e 11 (che saranno analizzati singolarmente più avanti), ossia quelle disposizioni che reprimono le condotte caratterizzate dall'impiego di mezzi fraudolenti, quali l'utilizzo di fatture o documenti equipollenti per operazioni inesistenti, finalizzate all'evasione delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto, creando artificialmente un indebito vantaggio o sottraendosi al corretto adempimento dell'imposizione tributaria⁶⁶.

b) “intra-community”

Ai sensi dell'art. 20, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, “*costituisce acquisto intracomunitario di beni l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro*⁶⁷”.

In correlazione, l'art. 23 impone agli Stati membri di qualificare come acquisti intracomunitari le operazioni che, se fossero state effettuate nel loro territorio, sarebbero state considerate cessioni di beni.

Le imprese che commettono frodi intracomunitarie approfittano del meccanismo della non imponibilità nel Paese di origine (c.d. “*aliquota zero*”), previsto per le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un operatore economico stabilito in un altro

⁶⁴ Codice penale, approvato con *R.D. 19 ottobre 1930, n. 1398*, art. 640, comma 1, («Truffa»).

⁶⁵ Tale impostazione è oggi leggibile, in chiave di continuità sistematica, nel Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (D. lgs. 5 novembre 2024, n. 173), il cui Titolo penale riproduce l'asse definitorio-incriminatorio tradizionalmente collocato nel D. lgs. 74/2000. Sul piano della vigenza, occorre tuttavia registrare che, pur essendo il T.U. formalmente entrato in vigore, l'efficacia applicativa delle disposizioni è stata differita al 1° gennaio 2027 (in luogo del 1° gennaio 2026) dal decreto “Milleproroghe” (D.L. n. 200/2025, conv. In L. n. 26/2026), intervenendo direttamente sull'art. 102 del D. lgs. 173/2024.

⁶⁶ Sul concetto di frode fiscale e sull'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nel sistema dei reati tributari cfr., tra gli altri, F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, Milano, 2024; M. Basilavecchia, *Diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2017.

⁶⁷ Art. 20, par. 1, dir. 2006/112/CE.

Stato membro⁶⁸. Per effetto di tale regime, la cessione intracomunitaria non è assoggettata a Iva nello Stato membro di origine, ferma restando la detraibilità dell'imposta assolta a monte dal cedente. L'Iva, invero, diviene esigibile nello Stato membro di destinazione, al momento della successiva rivendita dei beni o servizi sul mercato interno, secondo il principio di tassazione nel Paese di consumo (denominato "principio di destinazione").

È proprio in questo passaggio che si innesta il meccanismo fraudolento: l'operatore acquirente, che ha ricevuto i beni in regime di non imponibilità, procede alla rivendita interna del bene applicando l'Iva al cessionario nazionale, ma omette di versare l'imposta all'Erario, appropriandosi dell'importo indebitamente riscosso.

Per potere effettuare operazioni intracomunitarie, i soggetti passivi Iva devono risultare iscritti nell'archivio Vies⁶⁹ (*VAT information exchange system*), banca dati elettronica che consente la verifica della validità dei numeri di partita Iva abilitati a questo tipo di scambi. In ambito nazionale, l'art. 27 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto l'obbligo di preventiva inclusione nel Vies per i soggetti che intendono porre in essere tali operazioni, in ottemperanza di quanto prescritto a livello unionale in materia di cooperazione amministrativa tra gli Stati membri dalla Direttiva 2006/112/CE e, in particolare, dal Regolamento (UE) n. 904/2010, che ha istituito meccanismi di scambio di informazioni tra le autorità fiscali nazionali al fine di contrastare le frodi Iva nelle operazioni intracomunitarie.

Il sistema Vies assolve a una duplice funzione: da un lato, permette agli operatori economici di verificare l'affidabilità formale dei propri partner commerciali, confermandone la soggettività passiva ai fini Iva; dall'altro, consente alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di monitorare i flussi degli scambi intracomunitari e di individuare eventuali anomalie o irregolarità⁷⁰.

c) "missing-trader"

⁶⁸ Art. 41, lett. a), D.L. n. 331/1993.

⁶⁹ Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, *Circolare 1° agosto 2011, n. 39, "Adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi. Art. 27 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122. Inclusione nell'archivio dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie e connessa attività di controllo"*.

⁷⁰ Tuttavia, come evidenziato anche dalla Corte dei conti europea, il sistema opera prevalentemente su base dichiarativa e presenta limiti strutturali nella capacità di intercettare tempestivamente schemi fraudolenti complessi, proprio a causa del ritardo temporale tra operazione economica e disponibilità dell'informazione fiscale. Nella prospettiva di ridurre il divario temporale tra operazione economica e disponibilità dell'informazione fiscale, la Commissione europea, nell'ambito del pacchetto *VAT in the Digital Age* (ViDA), ha proposto (come sarà meglio analizzato in seguito) di introdurre strumenti di digital reporting che favoriscano l'interoperabilità tra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri.

Una definizione autorevole di *missing trader* viene fornita all'art. 2 del Regolamento (CE) n. 1925/2004 della Commissione, in cui viene indicato come “operatore registrato ai fini IVA che, potenzialmente con intento fraudolento, acquista o dichiara di acquistare beni o servizi senza pagamento dell'IVA e cede beni o servizi con addebito dell'IVA, senza tuttavia versare l'imposta dovuta all'autorità nazionale competente”⁷¹.

Il *missing trader* (anche denominato “*shell company*” o, nella prassi giurisprudenziale italiana, “*società cartiera*”) è il soggetto passivo che riceve il bene o servizio in regime di non imponibilità Iva dal concedente stabilito in altro Stato Membro e realizza il cosiddetto “*salto di imposta*”: per garantire il mantenimento della neutralità, in base al meccanismo dell'inversione contabile, egli dovrebbe procedere all'autofatturazione dell'imposta sugli acquisti, registrando l'Iva sia a debito che a credito. Nella frode MTIC, invece, il *missing trader* incassa l'Iva sulle vendite interne effettuate, per poi scomparire senza versare l'imposta dovuta all'Erario.

Questa scomparsa può avvenire attraverso diverse modalità: dalla cessazione fittizia dell'attività alla dichiarazione di fallimento, fino alla vera e propria irreperibilità fisica del soggetto.

Nella prassi, si tratta di un soggetto economico che può esistere anche solo formalmente, effettuando operazioni meramente cartolari, senza concretamente operare sul mercato.

Le società cartiere sono solitamente costituite in forma di società a responsabilità limitata, la cui struttura permette la nomina di un amministratore o legale rappresentante soltanto apparente (un cosiddetto “*prestanome*”), privo di reali poteri decisionali, nonché delle competenze necessarie nel settore di attività dell'azienda.

I reali promotori della frode risultano, invece, essere spesso gravati da precedenti specifici, sono criminali associati in organizzazioni operanti su scala nazionale o internazionale⁷².

La giurisprudenza di legittimità ha più volte confermato tali caratteristiche, intese come indicatori sintomatici della natura fittizia della società. In particolare, la Cass., Sez. III penale, 16 gennaio 2016, n. 1427 ha qualificato le cartiere come società di comodo “*prive di sedi operative, di organizzazione stabile, intestate a persone sprovviste della necessaria*

⁷¹ Regolamento (CE) n. 1925/2004 della Commissione, del 29 ottobre 2004, recante le modalità d'applicazione di talune disposizioni del regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto.

⁷² M. Gambardella, *Le frodi IVA nel commercio intracomunitario tra diritto penale e diritto dell'Unione europea*, in «Rivista Italiana di Informatica e Diritto», n. 2/2023, p. 8.

competenza professionale nei settori commerciali in cui le stesse operavano. Le società di comodo (le cosiddette “cartiere”) avevano la precipua funzione di produrre fatture con l’indicazione di un’IVA non versata in concreto, IVA che gli acquirenti finali mettevano a credito nelle loro appostazioni fiscali⁷³”.

La creazione di una cartiera richiede un investimento minimo: è sufficiente costituire una società, ottenere una partita Iva e richiedere l’identificazione ai fini delle operazioni intracomunitarie. Esauriti tali adempimenti formali, il *missing trader* può iniziare ad operare anche senza disporre di una reale organizzazione aziendale, limitandosi a gestire il flusso documentale necessario per dare apparenza di legittimità alle operazioni.

La forma della società limitata si presta, inoltre, alla caratteristica propria delle shell companies di avere vita breve⁷⁴; inoltre, il capitale sociale minimo contenuto, la semplificazione delle procedure di costituzione e i costi relativamente ridotti permettono la creazione seriale di più entità giuridiche, facilmente sostituibili una volta esaurita la loro funzione fraudolenta. Spesso, infatti, queste società vengono costituite ad hoc per mettere in atto la frode, per poi cessare l’attività nel giro di 24-48 mesi, mediante liquidazione, irreperibilità o fallimento, prima che le attività di controllo poste in essere dall’Amministrazione finanziaria mettano in luce l’operazione fraudolenta⁷⁵.

La funzione delle cartiere è, dunque, quella di schermare le reali operazioni che si svolgono tra il fornitore comunitario e i clienti del *missing trader*, i quali saranno legittimati a detrarre l’Iva addebitatagli dal concedente, provando di averne diritto mediante l’esibizione del titolo di acquisto relativo all’operazione interna⁷⁶.

2.2.1. Altri soggetti delle MTIC fraud

Affinché si possa configurare una *MTIC fraud* bastano due soli soggetti: la *conduit company* e il *missing trader*.

⁷³ Cass., Sez. III pen., 16 gennaio 2016, n. 1427.

⁷⁴ Financial Action Task Force (FATF), *Concealment of Beneficial Ownership*, Parigi, 2018.

⁷⁵ M. Longo, *Il sistema VIES e lo scambio di informazioni IVA nell’Unione europea*, in «Rivista italiana di informatica e diritto», n. 2/2023, disponibile all’indirizzo:

<https://www.rivistaitalianadiinformaticadiritto.it/index.php/RIID/article/view/252/193>.

⁷⁶ Comm. trib. reg. Campania, sez. VI, 8 ottobre 2020, n. 4559, par. 6.1.

La *conduit company*, soggetto passivo stabilito in un determinato Stato membro, regolarmente iscritto al sistema VIES, effettua una cessione intracomunitaria in regime di non imponibilità al *missing trader*, stabilito in un altro Stato membro.

Pur non applicando l'Iva sulle vendite, essa mantiene il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte per l'acquisto o la produzione dei beni successivamente ceduti.

Il *missing trader*, da parte sua, rivende il bene sul mercato interno al cliente, addebitandogli l'imposta in rivalsa, ma omettendo di versarla all'Erario come sarebbe richiesto dal sistema, e scompare.

Nella prassi, lo schema si presenta come più articolato, con l'intervento di ulteriori soggetti funzionali sia alla massimizzazione del profitto illecito che alla schermatura del reale centro decisionale dell'organizzazione.

Infatti, il terzo soggetto (l'acquirente) può agire come *broker*, un operatore economico stabilito nel medesimo Stato membro del *missing trader* o del *buffer* (una figura "cuscinetto", come *infra* precisato), che acquista beni o servizi da questi ultimi per poi rivenderli al consumatore finale o ad altro soggetto passivo IVA. Il *broker*, in alcune varianti, è il soggetto che richiede il rimborso dell'Iva o esercita il diritto alla detrazione sull'imposta assolta a monte, realizzando così il vantaggio finanziario finale dell'organizzazione. Quando trasferisce nuovamente i beni in un diverso Stato membro verso un altro *missing trader* o un'altra *conduit company*, si configura la frode carousel.

Questo soggetto rappresenta spesso "la mente" dell'operazione, colui che coordina l'intera operazione fraudolenta, pur rimanendo formalmente estraneo alle singole transazioni commerciali. Si tratta generalmente di un operatore esperto del settore che dispone delle conoscenze necessarie per organizzare e gestire schemi complessi, individuando i mercati di sbocco e coordinando l'attività dei diversi soggetti coinvolti⁷⁷.

Per rallentare l'individuazione del soggetto inadempiente (quindi del *missing trader*) da parte dell'Amministrazione finanziaria, vengono inserite nella catena una o più società cuscinetto ("*buffer companies*")⁷⁸, che si frappongono tra il *missing trader* e il *broker* o

⁷⁷ M. Allegretti, *Frode carousel*, in «Blog Tributarista», 17 agosto 2022, disponibile all'indirizzo: <https://www.blogtributarista.it/frode-carousel/> (ultimo accesso: 9 marzo 2026).

⁷⁸ R. T. Ainsworth, *Carousel Fraud in the EU*, *op.cit.*

l'acquirente finale, con lo scopo di frammentare la catena commerciale ed aumentare artificialmente il numero di passaggi in cui la merce viene fatta circolare, creando una parvenza di normalità economica. Queste società, aventi una struttura apparentemente regolare, acquistano i beni o servizi dal *missing trader*, versando all'Erario l'Iva dovuta, e li rivendono ad altre *buffer companies* o all'*acquirente finale*, esercitando la detrazione. In tal modo, eccezion fatta per la figura del *missing trader*, tutti gli altri soggetti presentano una situazione di formale regolarità contabile.

Le *buffer companies*, dunque, non costituiscono un elemento indispensabile della frode carosello, tuttavia, svolgono una funzione strategica di schermo societario, risultando frequentemente impiegate per ostacolare o ritardare l'accertamento della frode Iva da parte delle autorità fiscali⁷⁹.

2.2.2. Meccanismo di funzionamento delle frodi MTIC

Per comprendere il funzionamento delle frodi MTIC, è utile ricorrere a una rappresentazione esemplificativa dello schema fraudolento tipico, al fine di evidenziare i passaggi essenziali della catena, nonché i ruoli svolti dai diversi soggetti coinvolti.

La società Delta (*conduit company*), con sede in Germania, opera nel settore del commercio all'ingrosso di dispositivi elettronici.

Vende 1.000 telefonini alla società Epsilon S.r.l. (*missing trader*), con sede in Italia, al prezzo di 1.000.000 euro, emettendo fattura al netto (senza Iva), in quanto si tratta di un'operazione intracomunitaria tra due soggetti passivi, regolarmente iscritti al sistema VIES.

Epsilon S.r.l. dovrebbe integrare la fattura, registrando l'Iva sia a debito (nel registro Iva vendite) che a credito (nel registro Iva acquisti), in conformità con il meccanismo del *reverse charge*, ma non lo fa.

Supponiamo che il prezzo di mercato, in media, sia di 1.050.000 euro, con Iva al 22%, per un totale di 1.281.000 euro.

⁷⁹ Commissione europea, FISCALIS 2020 *Tax Gap Project Group – Subgroup VAT Fraud (FPG/041)*, *The Concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap Estimation Methodologies*, novembre 2018, p. 56.

Il *missing trader*, omettendo di versare l'Iva come dovrebbe al momento della rivendita interna, potrà, alternativamente:

- rivendere al prezzo di mercato, con omissione del versamento di 231.000 euro di Iva, che quindi, non sarà più neutrale, ma costituirà un profitto per il *missing trader*; oppure
- rivendere 900.000 euro + Iva, per un totale di 1.098.000 euro, laddove gli altri operatori, per non andare in perdita e poter guadagnare qualcosa, dovranno vendere almeno a 1.281.000 euro. L'Iva non versata, dunque, si traduce in un vantaggio competitivo potenzialmente pari all'aliquota di imposta applicabile, con alterazione delle dinamiche concorrenziali del mercato.

Epsilon, quindi rivende i beni a Zeta (*acquirente finale*), addebitandogli l'Iva, e poi scompare, senza presentare dichiarazione Iva periodica (in cui avrebbe dovuto dichiarare l'acquisto intracomunitario, la detrazione dell'importo dell'Iva inerente a tale operazione e la vendita dei beni al cliente).

Il tributo non versato rappresenta un profitto per il soggetto frodatore ed una perdita di gettito in egual misura per l'Erario.

Il meccanismo sopra delineato esemplifica il funzionamento proprio della c.d. *acquisition fraud*⁸⁰, in cui i beni o servizi soggetti ad aliquota ordinaria vengono ceduti a un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro diverso da quello del fornitore in regime di non imponibilità Iva.

L'operatore (*missing trader*), successivamente, rivende i beni sul mercato interno, beneficiando indebitamente dell'imposta addebitata al cliente, la quale non viene riversata all'Erario, realizzando, in tal modo, il profitto illecito alla base della frode.

Di frequente, la cessione effettuata dalla cartiera è solo formalmente documentata, nel senso che l'operazione reale - con effettivo trasferimento del bene - avviene direttamente tra il fornitore comunitario e il soggetto finale della catena commerciale (l'acquirente finale o il

⁸⁰Banca d'Italia, *Le frodi carosello: evidenza empirica e possibili politiche di contrasto*, «Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)», n. 106, 2011, p. 9, disponibile all'indirizzo https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/2011-0106/QEF_106.pdf?language_id=1 (ultimo accesso: 4 marzo 2026).

broker), mentre i passaggi intermedi risultano unicamente dalle fatture emesse dai soggetti interposti, che non riflettono operazioni economiche effettivamente realizzate⁸¹.

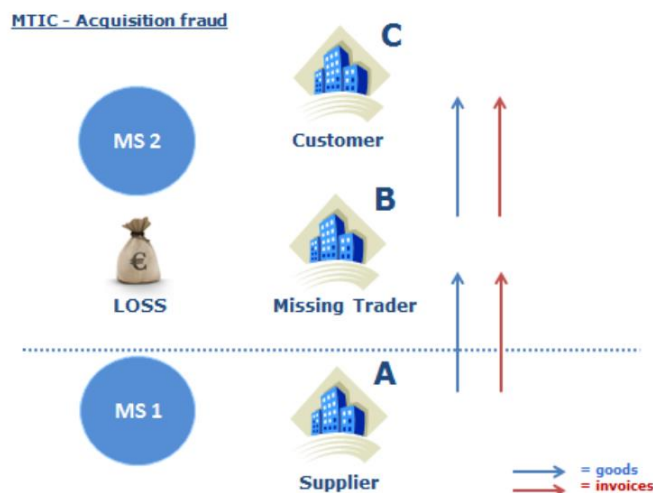


Figura 1 – Schema base della frode MTIC
 Fonte: Commissione europea, *The concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, novembre 2018, p. 14.

Il profitto illecito è massimizzato quando il trasferimento materiale dei beni non avviene affatto. Le cessioni nazionali mediante le quali il bene risulta formalmente transitare dalla società cartiera fino al broker rappresentano quindi operazioni fittizie, meramente cartolari (tali società sono definite “cartiere” sia in virtù della loro inconsistenza organizzativa e strutturale, tanto che risultano esistenti solo “sulla carta”, sia in quanto la loro attività si esaurisce nella produzione di fatture, quindi di “carta”, senza che vi sia un concreto riscontro sul piano operativo-sostanziale⁸²).

2.2.3. Evoluzione dello schema base

Le frodi MTIC sono diventate, con il tempo, sempre più sofisticate: partendo dalla base, che richiede due soli soggetti (*missing trader* e *conduit company*) si possono elaborare una pluralità di varianti, a seconda dell’interposizione di più o meno soggetti nella catena. A titolo meramente esemplificativo, possono richiamarsi le seguenti declinazioni evolutive:

⁸¹ Commissione europea, *The Concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap Estimation Methodologies*, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, novembre 2018, p. 10, par. 2.3.2 («Missing trader intra-Community acquisition fraud (ICA fraud)»), disponibile all’indirizzo: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-12/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf (ultimo accesso: 9 marzo 2026).

⁸² HM Revenue & Customs (HMRC), *VAT Fraud Manual – MTIC fraud: carousel fraud*, VATF23530, disponibile all’indirizzo: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf23530> (ultimo accesso: 9 marzo 2026).

a) *Missing trader intra community fraud – cross invoicer*⁸³
(triangolazione semplice e fatturazioni incrociate)

Il modello del *Cross Invoicer* costituisce una variante della frode MTIC in cui il *missing trader* non scompare immediatamente dopo aver effettuato la cessione interna, bensì rimane temporaneamente nel circuito economico, al fine di simulare una posizione creditoria Iva. Sostanzialmente, il soggetto interposto utilizza una fattura per operazioni inesistenti, emessa da un fornitore fittizio o inesistente, con l'intento di portare in detrazione l'Iva formalmente assolta a monte, riducendo o annullando così il debito di imposta derivante dalle operazioni attive.

La cessione interna (*domestic supply*) è solitamente documentata mediante fatturazione fittizia, mentre la consegna dei beni è solo apparente o riferibile a soggetti economici inesistenti o "*hijacked*", ossia imprese realmente esistenti il cui numero di identificazione Iva viene utilizzato fraudolentemente.

Anche la successiva cessione intracomunitaria (*onward intra-Community supply – ICS*) risulta meramente cartolare.

Il meccanismo realizza così una duplice alterazione del sistema, rinvenibile nell'omesso versamento dell'imposta effettivamente incassata e nella creazione artificiosa di un credito Iva fondato su operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti.

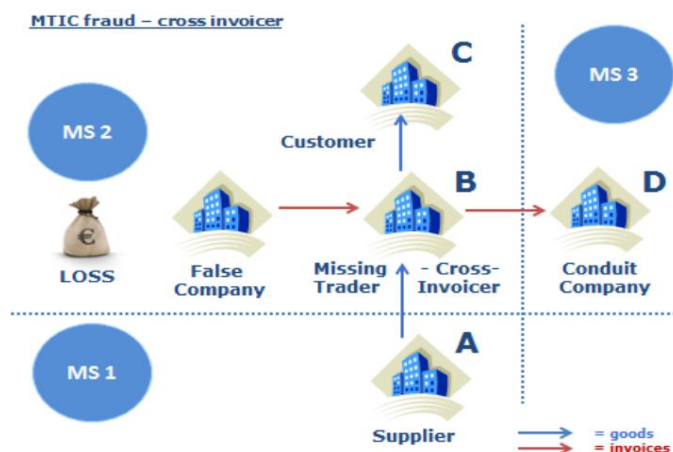


Figura 2 – Schema della frode MTIC – cross invoicer
 Fonte: Commissione europea, *The concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, novembre 2018, p. 16.

⁸³ HM Revenue & Customs, *VAT Fraud Manual – The Kittel principle intervention (VATF53210)*, disponibile su: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf53210> (ultimo accesso: 4 marzo 2026).

b) *Missing trader intra-Community fraud – Contra-Trading*⁸⁴

(compensazione artificiale e occultamento del credito Iva)

Lo schema del *contra-trading* rappresenta una forma più complessa e strutturalmente articolata di frode MTIC, caratterizzata dalla sovrapposizione di due catene negoziali – una fraudolenta (“*tax loss chain*”) e una solo apparentemente lecita (“*contra chain*”) – funzionalmente coordinate tra loro.

La *tax loss chain* funziona come una normale frode MTIC: il *missing trader* acquista beni dalla conduit company, stabilita in uno Stato membro diverso, in regime di non imponibilità Iva.

Successivamente effettua una cessione interna applicando l’Iva in fattura, ma non versa l’imposta all’Erario e scompare.

L’acquirente nazionale che compra da lui (*contra trader*) paga l’Iva e la porta in detrazione (in questo modo si crea il presupposto della perdita di gettito per l’Erario, poiché il *contra trader* detrae un’imposta che non è stata versata a monte).

La *contra chain*, invece, ha la funzione di mascherare la frode e compensare contabilmente i flussi di imposta.

Il *contra trader*, invero, effettua due operazioni in contemporanea, in quanto acquista beni sul mercato interno dal *missing trader* - maturando così credito d’imposta – e, al contempo, ottiene altri beni da un operatore economico stabilito in un altro Stato membro attraverso una normale operazione intracomunitaria.

Successivamente, realizza diverse vendite: una parte dei beni viene ceduta verso un altro Stato membro attraverso cessione comunitaria ad aliquota zero, generando un credito Iva, poiché l’impresa ha sostenuto imposta sugli acquisti ma non applica l’Iva sulla vendita. Parallelamente, vende altri beni sul mercato interno, generando Iva a debito.

⁸⁴ Commissione europea, *The Concept of Tax Gaps*, cit., p. 12.

Poiché l'imposta a credito e quella a debito si compensano, l'Iva fittizia originata dal primo passaggio della *tax loss chain* viene apparentemente assorbita nella contabilità dell'impresa, ostacolando l'amministrazione finanziaria nell'individuazione della frode.

Infine, un ulteriore operatore economico, che ha acquistato i beni sul mercato interno, li rivende a sua volta verso un altro Stato membro (quindi ci troviamo nuovamente in presenza di un'operazione intracomunitaria non imponibile), chiedendo il rimborso dell'Iva pagata sugli acquisti, anche se quell'imposta non è mai stata versata all'Erario.

Lo Stato, dunque, perde l'Iva incassata e non versata dal *missing trader* e, inoltre, rimborsa i crediti Iva formalmente esistenti, ma non corrispondenti a un'imposta effettivamente pagata⁸⁵.

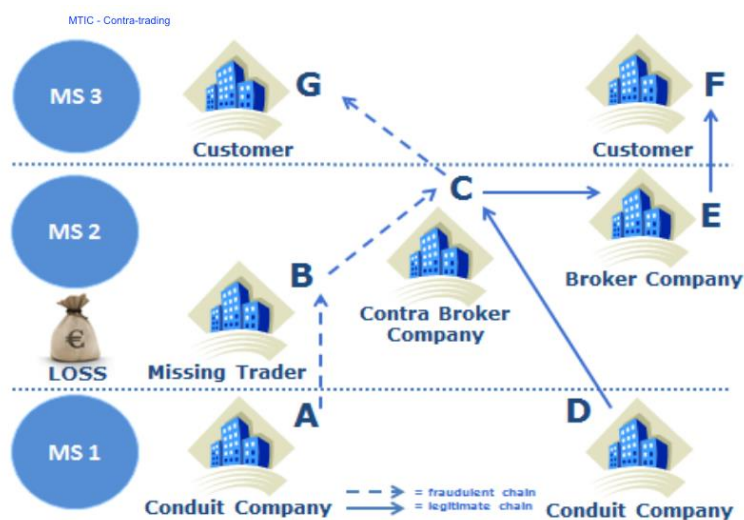


Figura 3 – Schema della frode MTIC - contra-trading
 Fonte: Commissione europea, *The concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies*, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, novembre 2018, p. 17.

⁸⁵ HM Revenue & Customs, *VAT Fraud Manual – What is VAT fraud?: examples of different types of VAT fraud: Missing Trader Intra-Community (MTIC) fraud: contra trading*, VATF23550, disponibile all'indirizzo: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf23550> (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

2.3. *Inquadramento e meccanismo di funzionamento delle frodi carosello*

Abbiamo visto come la *MTIC fraud* possa manifestarsi in forma relativamente elementare: un soggetto fraudolento acquista beni da un operatore economico stabilito in un altro Stato membro senza pagamento dell'Iva e li rivende nel proprio Paese applicando l'imposta, poi scompare appropriandosi dell'Iva riscossa dal cliente.

Nella frode carosello, diversamente, lo schema è più articolato: gli stessi beni vengono trasferiti tra diverse società, inserite in una catena di cessioni solo apparentemente lecite, secondo un meccanismo circolare (caratteristica che dà il nome a questa specifica fattispecie), in forza del quale i beni o servizi ritornano al primo cedente, chiudendo, in astratto, la sequenza ciclica.

Una volta costituita la società cartiera, infatti, la frode carosello risulta essere esecutivamente semplice da realizzare, poiché la rotazione delle merci consente di generare profitti continui a partire da un unico investimento iniziale, data la reiterabilità del processo.

La ciclicità delle operazioni – fondata sulla ripetuta circolazione degli stessi beni (o della relativa documentazione contabile) tra soggetti interposti – permette di potenziare il vantaggio fiscale indebito senza necessità di ulteriori apporti significativi di capitale, intensificando l'offensività economica del fenomeno.

Il funzionamento delle frodi carosello segue uno schema ricorrente che si articola in diverse fasi successive, come segue:

- Il primo passaggio consiste nell'acquisizione intracomunitaria dei beni da parte del *missing trader* in regime di non imponibilità Iva (ai sensi degli artt. 138 della Direttiva 2006/112/CE e 41 del D.L. n. 331/1993). In questa fase il *missing trader* mantiene un comportamento apparentemente regolare, rispettando gli obblighi documentali e contabili previsti dalla normativa, al fine di evitare controlli immediati e consentire lo sviluppo delle fasi successive del meccanismo fraudolento.

Fase 1: acquisizione intracomunitaria

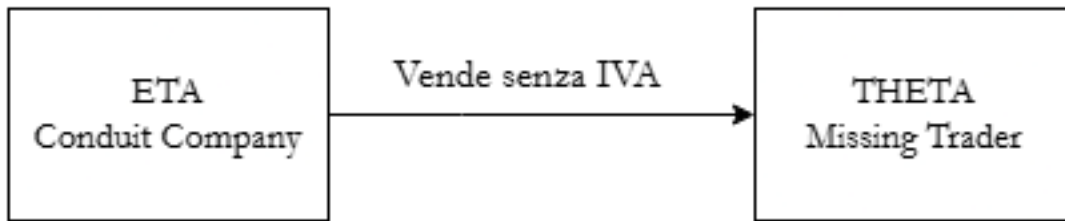


Figura 4 – Schema della frode carousel – fase 1: acquisizione intracomunitaria
La società Eta S.r.l. (*conduit company*), stabilita in Francia, vende beni per un valore di 100 euro alla società Theta S.r.l. (*missing trader*), con applicazione aliquota zero.

- Successivamente, il *missing trader* rivende i beni sul territorio nazionale, con applicazione dell'aliquota ordinaria, con generazione di un debito d'imposta che non verrà mai versato all'Erario. Il *missing trader* procede alla cessione dei beni a soggetti nazionali, che possono essere sia le *buffer companies* che, direttamente, gli operatori finali della catena. Le fatture emesse riportano regolarmente l'Iva (ai sensi dell'art. 21 D.P.R. 633/1972). Dal punto di vista formale-documentale, l'operazione presenta tutte le caratteristiche di una transazione commerciale legittima (documentazione regolare, pagamenti tracciabili, rispetto degli obblighi di fatturazione e registrazione). Poiché l'Iva riscossa non verrà successivamente versata all'Erario, il *missing trader* potrà praticare prezzi di vendita inferiori rispetto a quello degli altri operatori economici, realizzando una significativa distorsione concorrenziale.

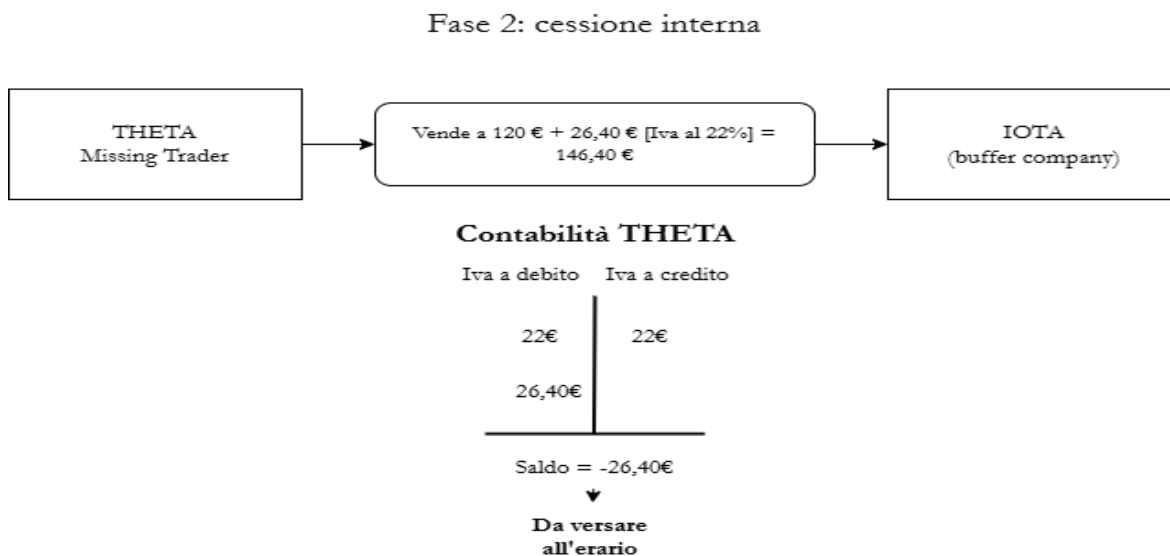


Figura 5 – Schema della frode carousel – fase 2: cessione interna
 Theta rivende al prezzo netto di 120 euro i beni alla società Iota (buffer company), stabilita anch'essa in Italia, applicando aliquota ordinaria al 22% (pari a 26,4 euro).

- La terza fase coincide con la scomparsa del *missing trader*, che avviene generalmente in prossimità delle scadenze per il versamento dell'Iva dovuta. La scomparsa è spesso preceduta da operazioni finalizzate a svuotare il patrimonio societario e a rendere inefficace l'eventuale azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria. Vengono effettuati trasferimenti di denaro verso conti esteri, cessioni di beni a prezzi irrisori a società collegate, o altre operazioni atte a sottrarre attività patrimoniali potenzialmente aggredibili.

In taluni casi, la scomparsa del *missing trader* è accompagnata dalla presentazione di dichiarazioni Iva che evidenziano crediti fittizi, nel tentativo di ottenere rimborsi dall'erario prima della scoperta del meccanismo fraudolento. Questa strategia, oltre ad accrescere il danno erariale, può fornire le risorse necessarie per finanziare nuove operazioni fraudolente. La tempistica della scomparsa è generalmente calibrata per massimizzare il vantaggio evasivo: il *missing trader* scompare dopo aver incassato i corrispettivi delle cessioni - comprensivi di Iva - ma prima della scadenza per il versamento dell'imposta dovuta, trattenendo, dunque, l'intera Iva incassata.

Nell'esempio di cui sopra, il guadagno illecito realizzato da Theta consiste nell'appropriazione dei 26,40 euro di Iva riscossa sulla vendita dei beni e mai versata all'Erario.

Specularmente, lo Stato subisce una perdita di pari importo.

- Nelle strutture fraudolente più articolate tra il *missing trader* e il *broker* vengono interposte una o più società intermedie – le già menzionate e comunemente denominate *buffer companies* - che operano regolarmente sul mercato, comprando e vendendo con Iva, per dare una parvenza di regolarità all'intera operazione, dissimulandone l'origine fraudolenta. Nonostante l'apparente regolarità, tutte le detrazioni effettuate da queste società si fondano su una catena commerciale originata da un'operazione caratterizzata dall'omesso versamento dell'imposta (in pratica l'erario continua a rimborsare un'Iva che a monte non ha mai ricevuto, quindi per l'erario stesso non è neutrale, ma svantaggiosa).

Fase 4: interposizione delle buffer companies

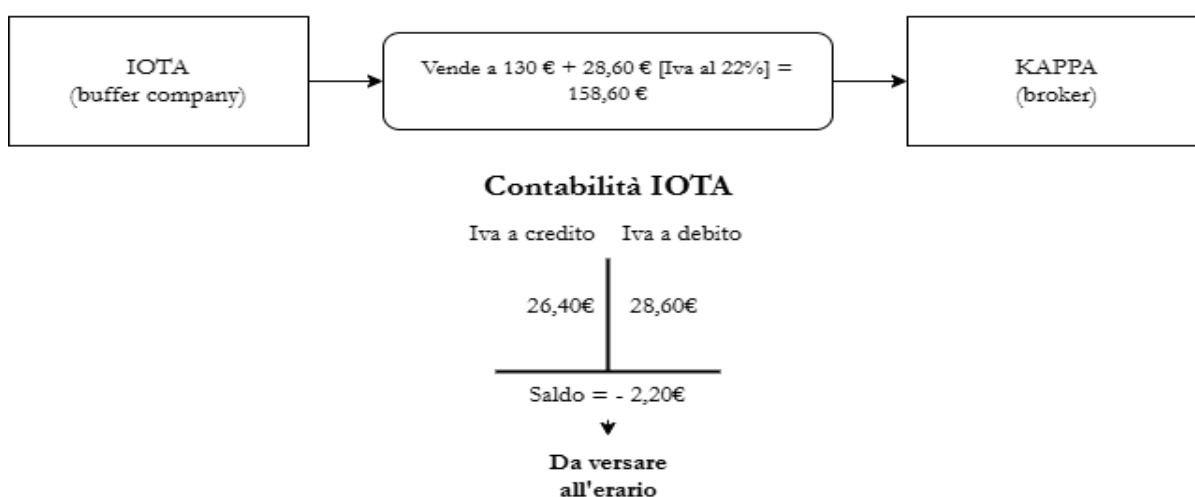


Figura 6 – Schema della frode carosello – fase 4: interposizione delle *buffer companies* Iota rivende i beni a Kappa (broker), a 130 euro, cui applica Iva di 28,6 euro. La *buffer company* agisce come un operatore onesto, versando all'erario la differenza intercorrente tra Iva pagata a monte e Iva addebitata, pari a 2,20 euro.

A questo punto della catena, dunque, lo Stato ha:

- incassato 2,20 euro
- perso 26,40 euro

- Al termine della catena nazionale si pone il broker, ossia l'operatore economico che acquista i beni con applicazione dell'Iva e successivamente li rivende effettuando una nuova cessione intracomunitaria all'originario fornitore stabilito in diverso Stato membro, mantenendo il diritto alla detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti ai sensi dell'art. 19 D.p.r. 633/1972.

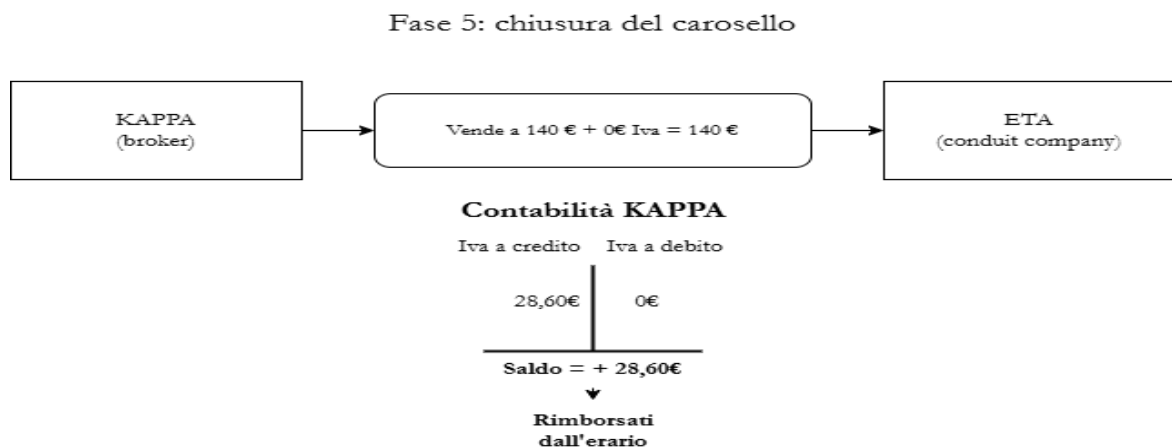


Figura 7 – Schema della frode carosello – fase 5: chiusura del carosello
 Kappa rivende i beni a Eta a 140 euro, senza applicazione dell'Iva, in quanto trattasi di cessione intracomunitaria. Potendo detrarre l'Iva sugli acquisti, richiede all'erario il rimborso dei 28,60 euro pagati a monte (in tal modo si cristallizza la frode, in quanto lo Stato rimborsa un'imposta che, in realtà, non è mai stata effettivamente versata da uno dei soggetti della catena).

- Il danno erariale causato dal meccanismo fraudolento si concretizza nella mancata percezione dell'Iva dovuta sulle cessioni effettuate dal *missing trader*. Questo danno non si limita all'imposta non versata, ma si estende agli interessi di mora, alle sanzioni amministrative e ai costi sostenuti dall'amministrazione per l'attività di accertamento e recupero.

Il danno, inoltre, è rappresentato non solo dall'Iva evasa dal *missing trader*, ma anche dall'eventuale indebita detrazione operata dai soggetti acquirenti. Quando si dimostri la conoscenza o conoscibilità della froda da parte degli stessi, l'amministrazione finanziaria può procedere al recupero anche nei loro confronti, come enunciato dalla consolidata giurisprudenza di legittimità.

Il danno erariale assume dimensioni particolarmente rilevanti nelle frodi carosello più complesse, dove il meccanismo può coinvolgere centinaia di operazioni e generare evasioni per milioni di euro. La dimensione transfrontaliera del fenomeno, inoltre, rende particolarmente complessa l'attività di recupero, richiedendo il coordinamento tra diverse amministrazioni fiscali e l'utilizzo di strumenti di cooperazione internazionale.

Nel nostro esempio, il danno erariale deriva:

- dall'omesso versamento di 26,40 euro di Iva da parte del *missing trader*;
- dal riconoscimento del credito Iva di 28,60 euro al broker.

Va tenuto a mente già in questa sede (servirà per l'analisi nei capitoli seguenti in merito alla responsabilità dei soggetti della catena) che la *conduit company*, il *missing trader* e il broker sono i soggetti che pianificano la frode. La funzione principale della *buffer company* è quella di occultare il collegamento tra il *missing trader* e il broker, e può partecipare alla frode sia consapevolmente che inconsapevolmente.

Le *shell companies* (ricordiamo, sinonimo di *missing trader*) emettono fatture per operazioni inesistenti, integrando il reato previsto dall'art. 8 del D. lgs. 74/2000. In tal modo, favoriscono le altre società facenti parti della filiera nell'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti.

In primo luogo, le società acquirenti (*buffer companies* o broker a seconda dell'interposizione di più o meno soggetti nella catena) maturano crediti Iva correlati agli acquisti presso la cartiera. Poiché l'operazione è fittizia, anche il credito Iva lo è. Se questo credito viene utilizzato per compensare debiti fiscali, può configurarsi il reato di indebita compensazione (disciplinato dall'art. 10-*quater* del D. lgs. 74/2000).

Inoltre, la fattura falsa crea anche un costo fittizio per l'impresa, costo che può essere indicato nella dichiarazione per ridurre il proprio reddito imponibile e, di conseguenza, pagare meno imposte (IRES o IRPEF), condotta che integra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, ai sensi dell'art 2 del D. lgs. 74/2000.

Infine, la cartiera, dopo aver incassato tramite bonifico le somme corrisposte dalle società cessionarie, procede di frequente alla loro monetizzazione mediante prelevamenti in contanti

dal conto. Dopo aver prelevato il contante, la cartiera restituisce i soldi alla società acquirente, che aveva fatto il bonifico, trattenendo una percentuale (come commissione per il servizio illecito). In tal modo si mantiene un'apparenza di regolarità (nei conti correnti risulta solo un bonifico legato a una fattura), mentre il denaro torna alla società che lo aveva pagato (si tratta, quindi, di un pagamento apparente).

Il vantaggio principale, dunque, non si realizza in capo cartiera, bensì agli altri soggetti della catena, in particolare al broker. La cartiera ha l'unico scopo di creare il documento fiscale falso.

2.3.1. *Carosello “aperto”, carosello “chiuso” e “terza via”*

Lo schema classico di frode carosello può prevedere due sviluppi alternativi: il carosello aperto e il carosello chiuso.

Nel carosello c.d. “aperto”, il broker rivende la merce a un'altra rivenditrice o direttamente al consumatore finale mediante cessione interna, detraendo l'Iva indicata in fattura e, quindi, pagata alla cartiera. In tal modo il bene esce dalla catena fraudolenta e viene venduto a soggetti estranei alla frode.

Nel carosello c.d. “chiuso” (o puro), il broker rivende la merce al fornitore comunitario (la conduit company che in prima battuta aveva effettuato cessione intracomunitaria), chiedendo il rimborso dell'Iva pagata a monte, e facendo sì che il carosello possa ricominciare con una nuova cessione fittizia della stessa merce alla cartiera

Vi è anche una c.d. “terza via”, in cui sia il fornitore originario che il reale acquirente sono italiani. Tra questi due soggetti vengono poi interposti almeno due intermediari fittizi (cartiere), situati in Stati membri diversi (ad esempio, Italia e Francia). La società fornitrice italiana cede fittiziamente i beni alla società cartiera francese, fatturando senza Iva. La cartiera francese, a sua volta, effettua una cessione apparente alla cartiera italiana, nuovamente in regime di non imponibilità, trattandosi di un'ulteriore operazione intracomunitaria. La cartiera italiana, non avendo sostenuto l'Iva sull'acquisto, potrà rivendere i beni alla effettiva società acquirente italiana (broker) a un prezzo particolarmente

basso, incassando l'Iva dalla vendita, senza versarla all'Erario, mentre il broker detrae l'Iva indicata in fattura o ne richiede il rimborso.

In questa variante, dunque, si producono due operazioni intracomunitarie non imponibili, attribuendo ai beni una fittizia provenienza comunitaria, al fine di usufruire del diritto alla detrazione o al rimborso di un'imposta mai versata nelle fasi precedenti.

L'analisi svolta nel presente capitolo ha permesso di ricostruire il meccanismo di funzionamento delle frodi carosello, mediante la scomposizione della catena fraudolenta nei suoi passaggi principali e nei soggetti che vi prendono parte, adottando un'impostazione incentrata sulla prassi economico-operativa con cui tali frodi si dispiegano in concreto.

La comprensione del funzionamento del meccanismo fraudolento consente di coglierne non solo le modalità operative, ma anche le criticità che esso pone rispetto ai principi fondamentali che regolano il meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto, primo fra tutti quello di neutralità. Proprio tali criticità hanno progressivamente orientato l'intervento del legislatore e della giurisprudenza verso l'elaborazione di strumenti di contrasto sempre più incisivi, volti a prevenire e reprimere il fenomeno, che saranno analizzati nel capitolo che segue.

CAPITOLO III

MISURE E STRUMENTI DI CONTRASTO ALLE FRODI CAROSELLO

SOMMARIO: 3.1. Premessa: esigenze di contrasto alle frodi carosello e interessi tutelati – 3.1.1. Il diritto di detrazione – 3.1.2. Limitazione del diritto di detrazione secondo l'evoluzione giurisprudenziale – 3.1.3. Ripartizione dell'onus probandi in prospettiva comunitaria – 3.1.4. Le operazioni inesistenti quale strumento interno di contrasto alle frodi carosello: tra impostazione oggettiva e progressivo recepimento del paradigma unionale – 3.1.5. La responsabilità solidale del cliente – 3.1.6. La moltiplicazione della richiesta dell'Iva – 3.2. Repressione delle frodi carosello nel diritto penale tributario – 3.3. Strumenti e misure di contrasto in via preventiva delle frodi carosello – 3.3.1. Quadro normativo e ruoli dei principali organismi UE – 3.3.3.2. La cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni – 3.3.3.3. Il Reverse charge come strumento di prevenzione delle frodi carosello

3.1. Premessa: esigenze di contrasto alle frodi carosello e interessi tutelati

Il problema che ci proponiamo di affrontare in questa sede è quello del contemperamento tra l'interesse fiscale alla repressione del fenomeno e l'esigenza di tutela del contribuente, nel rispetto dei principi cardine che regolano il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, quali il principio di neutralità, di proporzionalità, di certezza del diritto e, non da ultimo, di tutela dell'affidamento.

La diffusione delle frodi Iva ha assunto dimensioni tali da incidere significativamente sia sul gettito dei singoli Stati membri che sugli interessi finanziari dell'Unione europea, inducendo gli ordinamenti a predisporre strumenti di contrasto sempre più incisivi. Le pratiche fraudolente, infatti, non determinano solo perdite di bilancio per gli Stati membri, ma incidono anche sul principio fondamentale di giustizia fiscale, distorcendo il flusso naturale della movimentazione dei capitali e pregiudicando l'equilibrio del mercato unico europeo⁸⁶. Tuttavia, l'esigenza di assicurare l'effettiva riscossione del tributo ha condotto, in talune occasioni, ad interpretazioni estensive o forzate della normativa e delle prescrizioni della Corte di Giustizia dell'Unione europea, con il rischio di sacrificare in misura eccessiva le garanzie del contribuente e comprimere esageratamente i principi che reggono il sistema stesso dell'Iva.

⁸⁶ A. Purpura, *Potenziali benefici, rischi e limiti del "Transaction Network Analysis" quale strumento di prevenzione e contrasto alle frodi IVA infra-UE*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», XV, 2019, n. 2, pp. 596 ss.

A tal proposito, nonostante il principio di neutralità sia tradizionalmente qualificato come elemento cardine del sistema dell'Iva, nonché come requisito pieno e incondizionato della stessa, la sua applicazione ha mostrato, nella prassi e nella giurisprudenza, significativi margini di flessibilità⁸⁷. Soprattutto, ne è legittimata la compressione per esigenze di contrasto alle frodi e agli abusi di diritto⁸⁸.

L'art. 325 TFUE⁸⁹ attribuisce rilievo primario alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, tra i quali rientra il gettito Iva, legittimando, dunque, l'adozione di misure idonee a prevenire e reprimere comportamenti illeciti, anche a costo di incidere sul principio di neutralità⁹⁰.

Tuttavia, il bilanciamento tra le esigenze di contrasto e la salvaguardia del principio di neutralità deve essere necessariamente operato nel rispetto del principio di proporzionalità⁹¹, che, con la recente introduzione dell'art. 10 ter dello Statuto del contribuente⁹², ai sensi del quale *“il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità. In conformità di quest'ultimo principio, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non deve limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo. Il principio di proporzionalità, infine, si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale ed alle sanzioni tributarie”*. In forza di tale disposizione, il principio è stato elevato, in conformità con i dettami del diritto europeo, a criterio generale atto a dirimere il procedimento tributario⁹³.

⁸⁷ M. Greggi, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in «Diritto e pratica tributaria», I, 2016, p. 118.

⁸⁸ Corte di giustizia CE, 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33; 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32; 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 54.

⁸⁹ Art. 325, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), firmato a Roma il 25 marzo 1957: *«L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione»*.

⁹⁰ M. Interdonato, *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di giustizia e i casi di operazioni IVA in malafede, ma senza danno per il gettito*, in «Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti», n. 1/2022, p. 39.

⁹¹ Corte di giustizia UE, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*, punto 32.

⁹² Art. 10-ter, L. n. 212/2000, introdotto dall'art. 1, lett. m), D.lgs. n. 219/2023, in vigore dal 18 gennaio 2024.

⁹³ P. C. D. De Pascalis, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario alla luce delle modifiche dello Statuto dei diritti del contribuente: una reazione al meccanismo “draconiano”?*, in «Tax News – Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario», 14 giugno 2024.

Per far fronte al contrasto delle frodi, la giurisprudenza si è mossa principalmente lungo due direttrici⁹⁴.

La prima è rappresentata dal progressivo ampliamento dei casi in cui si prevede la limitazione, o meglio la negazione, del diritto alla detrazione dell'imposta. In tale prospettiva, la Corte di Giustizia ha affermato che il diritto alla detrazione non può essere automaticamente escluso per il solo fatto che, nell'ambito della catena delle cessioni, una delle operazioni, precedente o successiva, sia stata interessata da una frode, qualora il soggetto passivo non fosse a conoscenza, né potesse ragionevolmente esserlo, dell'irregolarità⁹⁵.

Diversamente opinando, verrebbero compromessi i principi di certezza del diritto e sicurezza dei traffici giuridici, che costituiscono elementi essenziali del sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Tuttavia, la stessa giurisprudenza ha riconosciuto che il diritto alla detrazione può essere legittimamente negato quando invece risulti, anche solo presuntivamente (purché le presunzioni su cui si costruisce tale assunto risultino gravi, precise e concordanti), che il contribuente era consapevole, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza, del fatto che l'operazione si inseriva in un meccanismo fraudolento⁹⁶.

La seconda direttrice lungo la quale si è sviluppata l'azione di contrasto consiste nell'introduzione di strumenti volti a rafforzare la fase della riscossione, mediante forme di responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta⁹⁷.

questi strumenti permettono all'Amministrazione finanziaria di indirizzare la propria azione di contrasto anche verso soggetti diversi da colui il quale ha materialmente omesso il versamento, ampliando la platea dei possibili obbligati e, dunque, incrementando le probabilità di recupero del credito erariale. Ciò si giustifica alla luce della struttura tipica delle frodi carosello, nelle quali il soggetto responsabile dell'omesso versamento – il *missing trader* – risulta generalmente privo di consistenza patrimoniale e tende a rendersi

⁹⁴ Alberto Marcheselli, Mauro Tortorelli, Luca Costanzo, *Accertamenti tributari*, Giuffrè, Milano, 2022, p. 500.

⁹⁵ Corte di giustizia UE, 21 giugno 2012, causa C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*, punto 40; 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*, punto 26; 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punto 54; *Kittel e Recolta Recycling*, *cit.*, punto 49.

⁹⁶ Corte di giustizia UE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, *cit.*; Cass., sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566.

⁹⁷ Art. 205, dir. 2006/112/CE; art. 60-*bis*, D.P.R. n. 633/1972.

irreperibile, rendendo di fatto inefficace un'azione di recupero rivolta esclusivamente nei suoi confronti.

Nei capitoli precedenti abbiamo analizzato il meccanismo di funzionamento delle frodi carosello, che si manifestano mediante un'alterazione artificiosa del meccanismo della rivalsa e della detrazione, incidendo di fatto sulla neutralità che dovrebbe contraddistinguere il sistema dell'Iva; e ciò mediante il mancato versamento dell'imposta dovuta all'erario e la contemporanea detrazione della stessa, ad opera di un soggetto fittiziamente interposto, al fine ultimo di consentire l'incameramento dell'Iva, che verrà ripartita tra i vari soggetti coinvolti. L'effetto lesivo della frode non si esaurisce, peraltro, nel danno arrecato alle finanze pubbliche, ma si estende all'intero sistema di imposta, pregiudicando il corretto funzionamento del mercato e l'equilibrio concorrenziale tra gli operatori economici.

Poiché l'apparente cedente non corrisponde con il reale fornitore del bene o servizio, ne consegue che la realizzazione della frode presupponga quantomeno la consapevolezza da parte dell'acquirente che l'operazione si inserisca in un meccanismo fraudolento.

In pratica, si va ad incidere su quella che, in un sistema non patologico, rappresenterebbe una perfetta simmetria tra iva addebitata in rivalsa e Iva detratta, a garanzia di una neutralità che permetterebbe di non patire il peso dell'imposta da parte di alcun operatore economico, indipendentemente dal numero di passaggi del bene o servizio, ad eccezione del consumatore finale.

L'obiettivo dell'amministrazione finanziaria dovrebbe quindi essere quello di ripristinare questo stato di perfetto equilibrio, ma, talvolta l'azione amministrativa è tale da far (maliziosamente) presumere che il fine ultimo sia un accrescimento del gettito erariale, a discapito del propugnato mantenimento della neutralità.

Tanto a livello unionale quanto interno si è, a tal proposito, sviluppato un intenso dibattito circa i limiti entro i quali sia possibile sacrificare la neutralità dell'imposta in luogo degli interessi finanziari dell'Erario e dell'Unione Europea.

Le soluzioni adottate, pur animate dall'intento di contrastare fenomeni evasivi di particolare gravità, trovano spesso il loro fondamento più in esigenze di efficacia dell'azione di recupero che una rigorosa applicazione dei principi che regolano il funzionamento dell'Iva.

Nella ricostruzione tradizionale, l'applicazione dell'Iva si fonda su criteri di carattere oggettivo: infatti, l'imponibilità dell'operazione e il correlato diritto alla detrazione dipendono esclusivamente dalla natura economica dell'operazione posta in essere,

indipendentemente dall'intento perseguito dagli operatori o dalla liceità del comportamento tenuto.

Coerentemente con tale impostazione, la Corte di Giustizia aveva in origine affermato che il principio di certezza del diritto impone che i soggetti passivi possano determinare i propri diritti e obblighi sulla base delle norme che disciplinano l'imposta, senza che la validità dell'operazione possa essere messa in discussione in ragione di fatti o comportamenti riferibili ad altri soggetti intervenuti nella catena commerciale⁹⁸.

Tuttavia, a partire dal 2006, si assiste a un cambio di rotta, dal momento che la Corte introduce un criterio interpretativo fondato sull'elemento soggettivo della conoscenza o conoscibilità della frode⁹⁹. In base a tale orientamento, il diritto alla detrazione può essere negato quando risulti che il soggetto sapeva, o avrebbe dovuto sapere usando l'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in un meccanismo fraudolento posto in essere dal fornitore o da altro operatore economico intervenuto nelle fasi precedenti o successive della catena commerciale.

L'introduzione del criterio della conoscenza o conoscibilità evidenzia un significativo mutamento di prospettiva, in quanto la negazione del diritto alla detrazione non è più limitata alle situazioni in cui si riscontri l'assenza dei presupposti oggettivi dell'operazione, ma discende anche da una valutazione del comportamento del contribuente e del grado di diligenza osservato dallo stesso. Sicché il diritto alla detrazione, che dovrebbe garantire la neutralità dell'imposta, viene a configurarsi come una posizione giuridica condizionata, la cui spettanza può essere esclusa sulla base di elementi soggettivi relativi alla conoscenza della frode.

Tale evoluzione interpretativa è stata giustificata dalla Corte con l'esigenza di evitare che il sistema dell'Iva venga utilizzato abusivamente e di garantire un'effettiva tutela degli interessi finanziari dell'UE.

Giustificazione che non ha convinto la dottrina ma, anzi, ha sollevato numerose perplessità, soprattutto in base al fatto che tale impostazione non trova alcun espresso fondamento nella direttiva Iva, che, per l'appunto, non prevede tra le misure antifrode la possibilità di limitare il diritto alla detrazione in ragione di comportamenti imputabili a soggetti diversi da colui che resterebbe concretamente gravato dalla misura.

⁹⁸ Optigen e a., cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *cit.*, punti 52-55.

⁹⁹ Kittel e Recolta Recycling, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *cit.*, punti 51-56.

Si è osservato, in particolare, che l'introduzione di un requisito di carattere soggettivo rischia di compromettere la struttura stessa dell'imposta, trasformando la neutralità da principio fondamentale a valore recessivo rispetto all'esigenza di tutela del gettito. Quando il diritto alla detrazione viene subordinato alla verifica della buona fede del contribuente, la posizione di quest'ultimo diviene, infatti, dipendente da circostanze poste in essere da altri soggetti e collocate in fasi precedenti della catena commerciale, con conseguente attenuazione della certezza del diritto e del legittimo affidamento.

In ambito domestico, sempre in relazione al tentativo di individuare i criteri idonei a giustificare la negazione del diritto di detrazione dell'Iva in presenza di fenomeni fraudolenti, la giurisprudenza di legittimità sembra aver recepito il principio della negazione del diritto di detrazione sulla base di una costruzione del requisito soggettivo distinto su due piani di indagine, non sempre in linea con i dettami della Corte di Giustizia.

Da un lato, la giurisprudenza di Cassazione tende ad individuare una serie di indici sintomatici della condotta dell'operatore economico, la cui presenza o assenza consente di valutare se questi potesse ritenersi estraneo al meccanismo fraudolento. In tale prospettiva, la verifica si concentra sulla diligenza esigibile da soggetto passivo, al fine di stabilire se egli fosse effettivamente ignaro della frode o se, al contrario, avrebbe potuto conoscerla facendo uso dell'ordinaria diligenza richiesta a un operatore economico accorto.

Dall'altro, la Suprema Corte si è soffermata sul rapporto tra partecipazione alla frode ed esercizio del diritto di detrazione, interrogandosi sui limiti entro i quali il principio di neutralità dell'Iva possa essere sacrificato quando l'imposta non sia stata versata in uno dei passaggi precedenti della catena commerciale.

3.1.1. Il diritto di detrazione

Il diritto di detrazione costituisce una delle colonne portanti su cui si basa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto e, in teoria, non dovrebbe subire compressioni¹⁰⁰.

L'Iva è un'imposta indiretta, nel senso che si basa su una manifestazione "mediata" di ricchezza, intesa come capacità contributiva, rappresentata dal consumo.

¹⁰⁰ Corte di giustizia UE, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punto 47; 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*; 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*; 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *Gabalfrisa e a.*

In tale prospettiva, il tributo è elaborato in modo da risultare neutrale per tutti i soggetti passivi che si inseriscano nella catena, gravando in via definitiva unicamente sul consumatore finale¹⁰¹, in ragione del fatto che la sua architettura è tale da non incidere sulle attività economiche e da garantire ad operazioni analoghe trattamento analogo, di modo da non comportare una distorsione nella concorrenza¹⁰².

La neutralità dell'Iva è assicurata mediante gli istituti della rivalsa - che ha carattere obbligatorio e consente al soggetto passivo di trasferire l'onere dell'imposta al cessionario o committente - e della detrazione - in forza della quale il soggetto passivo non deve sopportare l'onere dell'Iva relativa agli acquisti effettuati nell'esercizio della propria attività, in quanto il diritto di detrazione attribuisce al medesimo soggetto il diritto di recuperare l'imposta assolta sugli acquisti, mediante la sua compensazione con l'imposta dovuta sulle operazioni attive¹⁰³.

Nell'ordinamento interno, la facoltà di esercitare il diritto alla detrazione è disciplinata all'art. 19 del D.P.R. 633/1972, ai sensi del quale, ai fini della determinazione dell'imposta *“è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*¹⁰⁴”.

¹⁰¹ Art. 1, par. 2, direttiva 2006/112/CE; A. Comelli, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 675.

¹⁰² Corte di giustizia, 7 agosto 2018, causa C-475/17, *Viking Motors e a.*, punto 39. Elenca quattro caratteristiche fondamentali dell'Iva: i) «l'Iva si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi»; ii) «è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»; iii) «viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza»; iv) «gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'Iva dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale».

¹⁰³ L. Salvini, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Ukmar*, II, Padova 1997, p. 1044 ss.

¹⁰⁴ Art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

La disciplina nazionale recepisce quanto prescritto in materia dalla Direttiva 2006/112/CE, agli artt. 167 e ss.

Particolare rilievo, ai fini della presente analisi, assumono alcune disposizioni della sopracitata Direttiva.

In primo luogo, l'art. 167 stabilisce che *“il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile”*¹⁰⁵, ossia nel momento in cui si realizza il fatto generatore dell'imposta e l'Erario può far valere il proprio diritto al pagamento (in parole povere, quando l'operazione viene effettuata)¹⁰⁶.

Sul tema, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con circolare del 24 dicembre 1997, n. 328, chiarendo che, nel diritto interno, il momento di esigibilità deve essere individuato alla luce dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, l'imposta deve essere considerata esigibile nel momento in cui l'operazione si consideri effettuata secondo i criteri stabiliti dalla norma, determinato così, contestualmente, sia l'insorgenza del debito d'imposta in capo al cedente, sia la nascita del diritto alla detrazione in capo al cessionario¹⁰⁷.

Ne consegue che, salvo le eccezioni previste dalla legge, il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato alle condizioni previste dalla normativa unionale e nazionale. Si individua inoltre un termine finale, in base al secondo periodo del succitato art. 19 comma 1, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui il diritto è sorto¹⁰⁸. Il cedente diviene quindi debitore dell'Imposta verso l'Erario, mentre in capo al cessionario sorge il diritto a detrarre.

¹⁰⁵ Art. 167, dir. 2006/112/CE.

¹⁰⁶ Corte di Giustizia, 26 maggio 2005, C-536/03, António Jorge, par. 26.

¹⁰⁷ Ministero delle finanze, *circolare 24 dicembre 1997, n. 328, Dipartimento delle entrate – Affari giuridici, Servizio III*:

«Il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta riveste particolare importanza nella struttura dell'IVA, poiché nel nuovo assetto normativo esso non solo viene utilizzato ai fini dell'imputazione delle operazioni ai rispettivi periodi di liquidazione, ma viene altresì assunto come momento in cui sorge, correlativamente, il diritto alla detrazione in capo all'acquirente dei beni e al committente dei servizi. [...] Per gli acquisti intracomunitari [...] il momento di esigibilità dell'imposta deve ricomprendersi nel mese in cui la fattura perviene all'assogettato e, nel caso in cui la stessa non pervenga, nel mese in cui viene emesso il documento di cui all'art. 46, comma 5, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con mod. dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427.

Per quanto riguarda le importazioni, il momento di esigibilità dell'imposta va individuato in quello in cui gli uffici doganali hanno diritto a richiederne il pagamento».

¹⁰⁸ Art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

A seguito dell'individuazione del momento genetico del diritto alla detrazione, viene introdotto, all'art. 168¹⁰⁹, quale ulteriore condizione per l'esercizio del diritto, il requisito dell'afferenza rispetto all'attività economica del soggetto passivo, ossia la necessità di una correlazione tra l'acquisto dei beni o servizi e le operazioni attive che danno diritto alla detrazione.

La detrazione si fonda sulla correlazione tra operazioni attive e passive. Il diritto nasce, come *supra* precisato, nel momento in cui l'imposta diventa esigibile, ossia quando l'operazione si considera effettuata secondo la normativa nazionale¹¹⁰, in un momento autonomo e distaccato rispetto alla disponibilità materiale della fattura.

Alla luce delle disposizioni sopra riportate, possiamo individuare i presupposti sostanziali che devono essere soddisfatti ai fini dell'esercizio del diritto.

Primariamente, il soggetto che intende avvalersi della detrazione deve rivestire la qualifica di soggetto passivo ai fini Iva¹¹¹.

È poi necessario che le operazioni di acquisto dei beni e servizi siano riferibili all'attività economica del soggetto passivo, dovendosi escludere nei casi in cui i beni e servizi acquistati siano destinati a finalità estranee o non presentino un collegamento, anche indiretto, con operazioni imponibili¹¹².

Infine, è richiesto che l'imposta sia divenuta esigibile¹¹³.

Oltre ai presupposti sostanziali, la menzionata direttiva contempla anche specifiche condizioni di carattere formale. Segnatamente, l'art. 178 subordina l'esercizio del diritto alla detrazione al possesso di una fattura redatta conformemente alle disposizioni unionali. A

¹⁰⁹ Art. 168, direttiva 2006/112/CE:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per i beni e i servizi che gli sono o gli saranno ceduti o resi da un altro soggetto passivo».

¹¹⁰ Lexced, *Detrazione IVA: la Cassazione chiarisce i requisiti*, disponibile online:

<https://www.lexced.com/giurisprudenza-tributaria/detrazione-iva-la-cassazione-chiarisce-i-requisiti/>.

¹¹¹ Art. 9, comma 1, dir. 2006/112/CE: «si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

¹¹² *Ex multis*, Cass., sez. trib., 29 settembre 2025, n. 26312; Cass., sez. trib., 6 novembre 2018, n. 27786; Cass., sez. trib., 31 maggio 2019, n. 14941.

¹¹³ Cass., ord., 23 maggio 2022, n. 16489; Corte di giustizia UE, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, punto 63; 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*, punto 43; 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratoires Italia*, punto 43.

livello interno, tale requisito si accompagna all'obbligo di "annotazione" del documento fiscale nel registro acquisti, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 633/1972.

Inoltre, in relazione alle operazioni intracomunitarie, la disposizione richiede che il soggetto passivo abbia riportato nella dichiarazione Iva tutti i dati necessari a determinare l'importo dell'imposta dovuta sugli acquisti¹¹⁴.

Partendo, dunque, dall'assunto che *"ai fini della detrazione dell'imposta, nella norma unionale e in particolare all'art. 178 tra le condizioni cui è subordinato l'esercizio del diritto a detrazione si prevede il possesso di una fattura"*, l'Agenzia delle Entrate, con circolare 1/E/2018, ha affermato, con richiamo alla giurisprudenza comunitaria¹¹⁵, che *"il diritto a detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti, vale a dire che la cessione di beni o prestazione di servizi abbia avuto luogo e che il soggetto passivo sia in possesso della fattura ricevuta dal cessionario/committente"*¹¹⁶.

Il possesso della fattura, comunque, rileva solo sul piano formale, poiché individua il momento a partire dal quale il diritto di detrazione diviene esercitabile, non quello in cui sorge¹¹⁷ (determinato, invero, dal soddisfacimento delle condizioni sostanziali).

In tale prospettiva si colloca anche la giurisprudenza nazionale, la quale ha chiarito che l'inosservanza delle formalità relative all'esercizio del diritto alla detrazione non può comportarne la perdita. In particolare, la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 16489 del 23 maggio 2022, ha precisato che i requisiti sostanziali del diritto alla detrazione sono quelli che ne definiscono il fondamento e l'estensione, mentre i requisiti formali attengono alle modalità di esercizio e al controllo del corretto funzionamento del sistema Iva. Ne deriva che la violazione di tali adempimenti formali, pur potendo essere oggetto di sanzione, non è

¹¹⁴ Art. 178, dir. 2006/112/CE: «*Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6; [...] c) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5 [...]*».

¹¹⁵ Corte di giustizia, 29 aprile 2004, causa C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*.

¹¹⁶ Agenzia delle entrate, *Circolare 19 gennaio 2018, n. 1/E*.

¹¹⁷ Tribunale dell'Unione europea, 11 febbraio 2026, causa T-689/24.

di per sé idonea a compromettere il diritto alla detrazione, qualora risultino comunque soddisfatte le condizioni sostanziali previste dalla normativa¹¹⁸.

Inoltre, secondo un orientamento ormai consolidato della Corte di Giustizia, *“il sistema delle detrazioni è volto a esonerare integralmente l'imprenditore dall'Iva dovuta o versata nell'ambito delle sue attività economiche indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività stessa”*¹¹⁹ (purché soggetta a imposta).

Il principio di neutralità, infatti, comporta che, in linea generale, non possa essere operata una distinzione tra operazioni lecite e illecite, in quanto l'applicazione dell'imposta dipende dalla natura oggettiva della cessione, non dall'intenzione del soggetto passivo¹²⁰.

La Corte ha affermato che gli Stati membri non possono subordinare il diritto alla detrazione a valutazioni inerenti alla volontà del soggetto passivo, perché ciò contrasterebbe con le esigenze di certezza del diritto e con la necessità di attribuire rilievo, salvo ipotesi eccezionali, alla dimensione oggettiva dell'operazione.

Tali ipotesi eccezionali ricorrono quando la condotta dell'operatore risulti fraudolenta o abusiva¹²¹.

In tal caso, come vedremo, la detrazione potrà essere negata, nel rispetto sempre dei principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento, in base ai quali gli operatori economici devono poter conoscere con sufficiente precisione i propri diritti ed oneri, così da poter ragionevolmente prevedere le conseguenze delle proprie azioni e organizzare la propria attività conformemente alla legge.

Un'estensione eccessiva della responsabilità per frode a soggetti che abbiano partecipato all'operazione senza consapevolezza dell'illecito rischierebbe di compromettere tali principi, avvicinando il giudizio tributario a logiche proprie del procedimento penale, ma in assenza delle corrispondenti garanzie.

¹¹⁸ Cass, ord. 23 maggio 2022, n. 16489, par. 4.1, e giurisprudenza ivi citata.

¹¹⁹ Corte di giustizia, 21 marzo 2018, causa C-533/16, *Volkswagen AG*, punto 38; Corte di giustizia, 15 settembre 2016, causa C-518/14, *Senatex*, punto 27; Corte di giustizia, 21 settembre 2017, causa C-441/16, *SMS group*, punto 40 e giurisprudenza ivi citata.

¹²⁰ *Optigen e a.*, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *op. cit.*, punti 44–45 e 49.

¹²¹ Corte di giustizia UE, 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33; 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32.

3.1.2. *Limitazione del diritto di detrazione dell'unione europea nell'evoluzione giurisprudenziale della corte di giustizia dell'unione europea*

Abbiamo visto che il problema derivante dalle frodi Iva è da ricondurre, in prima battuta, a un'alterazione significativa del principio di neutralità, al fine di ottenere indebiti vantaggi. L'obiettivo dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere, dunque, quello di ripristinare il corretto funzionamento del sistema, neutralizzando gli effetti distorsivi derivanti dalle condotte fraudolente.

A ben vedere, il soggetto che mette in crisi il meccanismo, su cui dovrebbe ricadere la pretesa impositiva, è il *missing trader*, ossia colui che, pur avendo incassato l'Iva, omette di versarla all'Erario.

Tuttavia, nella prassi, il recupero dell'imposta nei confronti di costui risulta spesso impraticabile, in ragione della sua natura meramente interposta, della mancanza di una reale struttura e dell'assenza di un patrimonio aggredibile, oltre che della sua tendenza a scomparire dal mercato prima dell'avvio dei controlli.

Un accertamento effettivo nei suoi confronti risulta, nella maggior parte dei casi, impraticabile, se non addirittura impossibile¹²².

Per far fronte a tali criticità, l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza si è progressivamente spostata sugli altri soggetti coinvolti nella filiera, mediante l'elaborazione del meccanismo di negazione della detrazione, quale strumento principe volto a contrastare gli effetti della frode.

Tale soluzione, tuttavia, non può essere applicata arbitrariamente e indiscriminatamente, perché rischierebbe di tradursi in una forma di "responsabilità oggettiva" generalizzata, incidendo negativamente sul funzionamento stesso del mercato; e ciò in quanto gli operatori economici, per il timore di vedersi privati del diritto in relazione a operazioni inserite in contesti fraudolenti, a prescindere dalla loro consapevolezza o meno, potrebbero essere indotti a limitare o addirittura interrompere le proprie attività¹²³.

Il meccanismo di negazione del diritto alla detrazione non è disciplinato a livello normativo, ma è frutto di un'elaborazione giurisprudenziale, sviluppatasi, partendo dall'assunto che il

¹²² Emiliano Covino, Raffaello Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in «Dialoghi Tributarî», n. 4/2012, p. 394 ss.

¹²³ G. Girelli, *Le frodi IVA fra tutela dell'interesse erariale e salvaguardia dei diritti del contribuente*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», n. 4/2025, p. 4..

diritto di detrazione è inviolabile, ma solo nella fisiologia del sistema, ovvero in assenza di pratiche fraudolente, e i confini tra fisiologia e patologia vanno determinati sulla base del grado di consapevolezza dei soggetti (profilo soggettivo)¹²⁴.

In particolare, la giurisprudenza comunitaria ha progressivamente delineato il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria di ciascuno Stato membro può negare il diritto alla detrazione solo qualora risulti, sulla base di elementi oggettivi - non legati alle caratteristiche proprie del concedente, bensì fondate su un'anomalia intrinseca dell'operazione - che il soggetto sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando l'ordinaria diligenza richiesta a un operatore economico, di partecipare a un'operazione inserita in un meccanismo fraudolento.

Il *discrimen*, e il punto di equilibrio tra tutela degli interessi finanziari e tutela del contribuente, viene dunque individuato nella sua buona fede.

Ne consegue che i soggetti passivi non possono avvalersi del diritto alla detrazione abusivamente o fraudolentemente, dovendosi escludere la tutela delle situazioni giuridiche che si inseriscano in pratiche elusive o simulatorie¹²⁵.

La giurisprudenza unionale ha, in origine, valorizzato marcatamente il principio di neutralità dell'imposta, riconoscendo al diritto di detrazione un carattere ampio e tendenzialmente "automatico", indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività economica, purché le operazioni fossero di per sé soggette ad Iva.

La Corte di Giustizia, infatti, ha affermato nella sentenza **Rompelman**¹²⁶ che l'intento delle parti risulta irrilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta, dovendo attribuirsi rilievo esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione¹²⁷.

Il punto di partenza, quindi, è che il diritto alla detrazione, quale espressione del principio di neutralità dell'imposta, non può essere subordinato allo scopo o ai risultati dell'attività

¹²⁴ M. G. De Flora, *La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in «Diritto e pratica tributaria internazionale», n. 3/2020, pp. 1168–1189.

¹²⁵ Corte di giustizia, 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33; 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32; 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 54.

¹²⁶ Corte di giustizia, 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*.

¹²⁷ Corte di giustizia, 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*, punti 16-19: «Com'è stato messo in rilievo dalla Corte nella sentenza 5 maggio 1982 (causa 15/81, *Schul*), il principio del sistema dell'IVA consiste nel fatto che, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'imposta assolta a monte [...] il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA [...] garantendo la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale».

economica, né all'intenzione del soggetto passivo, dovendosi attribuire rilievo alla natura oggettiva dell'operazione, purché questa rientri nell'ambito di applicazione dell'Iva.

Definendo l'ambito positivo del diritto di detrazione, la sentenza *Rompelman* individua un primo limite implicito allo stesso, ossia che sussista un'attività economica rilevante ai fini del presupposto per l'operatività del principio di neutralità.

In una prospettiva complementare si colloca la sentenza **Genius Holding**¹²⁸, in cui si afferma che la detrazione riguarda esclusivamente l'imposta effettivamente dovuta, ossia quella corrispondente a un'operazione concretamente soggetta ad Iva, e non anche l'imposta indicata in fattura in assenza di un reale presupposto impositivo¹²⁹. Ne consegue che la negazione del diritto alla detrazione non dipende, in questa fase, da profili soggettivi quali la colpa o la consapevolezza del soggetto passivo, ma dal dato oggettivo che l'imposta non era dovuta secondo la normativa.

In altri termini, se viene meno uno dei presupposti essenziali del diritto alla detrazione, quale l'effettività dell'operazione, lo stesso non può essere invocato.

La Corte, pertanto, da un lato ha applicato il principio, codificato all'art. 203 della Direttiva n. 2006/112/CEE, secondo il quale "*l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale importo in fattura*"¹³⁰; dall'altro, ha escluso che tale circostanza sia sufficiente a legittimarne la detrazione, ove manchi il collegamento con un'operazione imponibile sottostante. Il fine è quello di evitare che il meccanismo della detrazione possa essere utilizzato per giustificare indebiti vantaggi fiscali, in particolare nei casi in cui le operazioni sottostanti risultino inesistenti o comunque non rilevanti ai fini dell'imposta.

Il criterio, così elaborato, appare idoneo a contrastare le ipotesi in cui difetti un'effettiva operazione economica (vale a dire nei casi riconducibili alla categoria, di elaborazione giurisprudenziale – e non riscontrabile, invece, a livello unionale - delle operazioni oggettivamente inesistenti), ma non anche quelle in cui l'operazione sia stata realmente posta in essere, ma tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura. Si tratta dei casi di interposizione

¹²⁸ Corte di Giustizia CE, sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV*.

¹²⁹ Corte di Giustizia CE, Sent. 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding*, punto 18. Nello stesso senso anche Corte di giustizia *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, del 15 marzo 2007, punto 23.

¹³⁰ Art. 203, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

fittizia, cui vengono perlopiù ricondotte le frodi carosello (qualificate, nell'ordinamento interno, come operazioni soggettivamente inesistenti).

Consideriamo uno schema molto semplice, in cui Tizio (*missing trader*) rivende dei beni a Caio (*buffer*), che a sua volta li cede a Sempronio, il soggetto passivo sottoposto a verifica. In questa ipotesi, le operazioni risultano effettivamente realizzate da soggetti qualificati come passivi nell'ambito delle proprie attività economiche rilevanti ai fini Iva, con adempimento di tutti gli obblighi formali.

Secondo i dettami della Corte in *Genius*, quindi, Sempronio ha diritto di detrarre l'Iva assolta a monte, non rilevando, ai fini del riconoscimento della detrazione, il fatto che Tizio, a monte della catena, abbia omesso il versamento dell'imposta.

Tuttavia, è proprio la funzione del *missing trader* quella di inserirsi nella catena negoziale al fine di conferire una parvenza di legittimità alle operazioni successive. Ne deriva che, ove si assuma quale criterio di detraibilità la sola regolarità formale delle operazioni, il cessionario finale, pur inserito in un contesto fraudolento, risulta integralmente "schermato" e legittimato alla detrazione.

Una simile conclusione - coerente con un'impostazione fondata sulla mera verifica dei requisiti oggettivi dell'operazione - si rivela problematica nell'ambito delle frodi carosello, in cui il mancato versamento da parte del *missing trader* determina un indebito vantaggio fiscale formalmente solo in capo allo stesso, ma da cui traggono profitto anche gli altri soggetti della catena (se partecipanti alla frode).

Si pone, pertanto, il problema di stabilire se e a quali condizioni il diritto alla detrazione possa essere negato anche in presenza di operazioni effettivamente realizzate, ma inserite in un contesto fraudolento.

L'intenzione fraudolenta o abusiva di un soggetto può inficiare il suo diritto alla detrazione?

La giurisprudenza della Corte di Giustizia compie un ulteriore passo nell'individuazione dei limiti al diritto alla detrazione con la sentenza **Halifax**¹³¹.

¹³¹ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

La Corte muove dalla considerazione che il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto è caratterizzato da un'ampia sfera di applicazione e da una definizione oggettiva delle operazioni imponibili che, in linea di principio, prescinde dallo scopo e dai risultati delle stesse¹³².

Tale impostazione, funzionale a garantire la neutralità dell'imposta e la certezza del diritto, implica che l'Amministrazione finanziaria non sia tenuta a svolgere indagini sulla volontà del soggetto passivo, dovendosi invece attribuire rilievo, salvo casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione.

Tuttavia, la Corte afferma che tale principio incontra un limite nella messa in atto di comportamenti abusivi, precisando che *“secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario. L'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”*¹³³.

Con questa pronuncia, la CGUE consacra il “divieto di abuso di diritto” quale principio generale dell'ordinamento unionale, con riconoscimento dello stesso anche nel settore dell'Iva.

Permane, e viene richiamata esplicitamente, la necessità di garantire un elevato grado di certezza del diritto, affinché gli operatori economici possano conoscere con esattezza l'estensione dei propri obblighi e organizzare di conseguenza la propria attività.

Partendo da tale assunto, dunque, la qualificazione di un comportamento come abusivo in ambito Iva non può essere rimessa a valutazioni discrezionali o meramente soggettive, ma deve fondarsi su criteri oggettivi e verificabili, individuati dalla Corte nelle seguenti circostanze: (i) le operazioni devono procurare un vantaggio fiscale la cui concessione risulterebbe contraria alle finalità delle disposizioni applicabili; e (ii) sulla base di elementi oggettivi, deve risultare che lo scopo essenziale delle operazioni sia l'ottenimento del suddetto vantaggio.

¹³² Causa C-255/02, *Halifax*, cit., punto 56: *“La detta analisi nonché quella delle nozioni di cessione di beni e di prestazione di servizi dimostrano, infatti, che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”*.

¹³³ Ivi, punti 68-69.

La presenza di tali condizioni deve essere verificata dal giudice nazionale, alla luce della normativa interna in materia di onere della prova e nel rispetto del principio di effettività del diritto unionale.

Come precisato dall'Avvocato generale Maduro, il divieto di abuso del diritto, infatti, non trova applicazione qualora le operazioni controverse siano giustificabili sulla base di ragioni economiche diverse dal mero conseguimento di un vantaggio fiscale. In altri termini, la presenza di una valida giustificazione economica esclude il carattere abusivo dell'operazione, anche qualora la stessa comporti un risparmio d'imposta.

Ne consegue che il diritto alla detrazione non può essere inteso come automatico e imprescindibile, trovando un limite, di natura teleologica, nell'esecuzione di operazioni che integrino un comportamento abusivo.

Secondo le conclusioni dell'Avvocato generale, il divieto di negazione assume in questa veste la funzione di criterio interpretativo volto a impedire che le disposizioni del diritto dell'Unione vengano utilizzate per conseguire vantaggi avversi alla loro finalità¹³⁴.

Occorre sottolineare che la Corte di Giustizia perviene all'elaborazione del principio di divieto di abuso mediante un articolato bilanciamento tra gli obiettivi perseguiti dalla normativa unionale - in particolare dalla Direttiva 2006/112/CE - tra i quali l'esigenza di contrastare fenomeni fraudolenti, abusivi o evasivi, anche in funzione della tutela degli interessi finanziari dell'Unione (*"la lotta contro ogni possibile frode, evasione e abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Sesta direttiva"*¹³⁵), nonché la necessità di conciliarli con i principi fondamentali del diritto unionale che regolano il sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

Segnatamente, la Corte richiama il principio di neutralità (*"occorre ricordare che il sistema delle detrazioni della Sesta direttiva intende sollevare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva"*¹³⁶), di certezza del diritto (*"la*

¹³⁴ Conclusioni dell'Avvocato generale M. Poiares Maduro, presentate il 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax plc e a.*, punti 88-89.

¹³⁵ Corte di giustizia CE, 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, punto 76; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, punto 71.

¹³⁶ Ivi, punto 72.

normativa comunitaria dev'essere certa e la sua applicazione prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. Tale necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro¹³⁷”), di effettività del diritto dell'unione (“spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale¹³⁸”), nonché il principio di proporzionalità, seppur non esplicitamente menzionato, nella misura in cui prevede la configurazione del divieto di abuso del diritto solo in presenza di specifici presupposti, evitando quindi che la limitazione del diritto alla detrazione si traduca in un intervento eccessivo e indiscriminato.

Il criterio dell'abuso, come delineato nella sentenza *Halifax*, riguarda operazioni che, sebbene formalmente conformi alla normativa, risultino prive di una reale giustificazione economica e finalizzate primariamente al conseguimento di un vantaggio fiscale.

Tale criterio, tuttavia, non appare idoneo a risolvere ipotesi di frodi più complesse, quali quelle caratterizzate da una pluralità di operatori economici inseriti in una catena di operazioni, nelle quali le singole operazioni, considerate isolatamente, appaiano del tutto lecite.

Si pone, pertanto, un problema diverso rispetto a quello affrontato sia nella sentenza *Genius Holding*, in cui il diniego del diritto alla detrazione discendeva dall'assenza di un presupposto oggettivo dell'imposizione, che nella sentenza *Halifax*, in cui la condotta fraudolenta era messa in atto dal soggetto sottoposto ad indagine.

In questo caso, la questione affrontata dalla Corte riguarda la possibilità che l'intenzione fraudolenta o abusiva di un soggetto in un'operazione antecedente possa ripercuotersi sul diritto di detrazione spettante ad un operatore a valle. Più precisamente, occorre verificare se l'inserimento del soggetto in una catena fraudolenta risulti di per sé sufficiente a legittimare la negazione de diritto.

¹³⁷ Ivi, punto 76.

¹³⁸ Ivi, punto 78.

Della questione viene investita la Corte nella sentenza **Optigen**¹³⁹, che riunisce tre cause principali in cui i soggetti sottoposti a verifica risultano inseriti in uno schema fraudolento di tipo carosello, ma senza che gli stessi ne fossero a conoscenza, alla luce delle risultanze processuali.

La questione pregiudiziale posta alla Corte verte sulla possibilità di qualificare come cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo nell'ambito di un'attività economica— ossia operazioni imponibili e, dunque, idonee a fondare il diritto di detrazione - operazioni che, considerate isolatamente, non siano viziate da frode Iva, ma che si inseriscano in una filiera in cui un'altra operazione – precedente o successiva – sia invece di natura fraudolenta¹⁴⁰.

In altri termini viene richiesto alla corte di chiarire se la presenza di un soggetto fraudolento nella catena possa incidere sulla qualificazione oggettiva dell'operazione e, conseguentemente, sul diritto alla detrazione in capo a un operatore economico ignaro.

Nel caso di specie, il giudice nazionale aveva ritenuto che le operazioni in esame non rientrassero nell'ambito applicativo dell'Iva, sulla base dell'assunto che *“un operatore non ha diritto al rimborso dell'IVA pagata a monte su beni che esso ha in seguito rivenduto a società aventi sede fuori del Regno Unito quando un operatore inadempiente, o un operatore che utilizza un numero IVA abusivo, è intervenuto nella serie delle cessioni, anche se l'operatore che chiede il detto rimborso non era in alcun modo coinvolto nell'inadempimento o nell'abuso del numero IVA contestati all'altro operatore, e non aveva conoscenza di essi, e quando le serie di cessioni in cui si inscrivevano gli acquisti e le vendite dell'operatore di cui trattasi facevano parte a sua insaputa di una frode di tipo «carosello» commessa da terzi*¹⁴¹”.

Secondo tale impostazione, la mera presenza di una società cartiera in un qualsiasi segmento della catena sarebbe sufficiente a privare di rilevanza economica tutte le operazioni a monte o a valle, determinando, in via generalizzata, l'esclusione del diritto di detrazione, prescindendo pertanto dalla riscontrabilità (o meno) della buona fede degli altri soggetti passivi.

¹³⁹ Corte di giustizia, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*

¹⁴⁰ Ivi, punto 29.

¹⁴¹ Ivi, punto 16.

Una simile impostazione presenta profili chiaramente problematici, avvicinandosi pericolosamente a una forma di responsabilità oggettiva per cui il comportamento fraudolento posto in essere da un operatore della catena risulta idoneo a produrre effetti anche nei confronti degli operatori a valle, incidendo sul loro diritto alla detrazione, indipendentemente dalla loro conoscenza o partecipazione degli stessi alla frode.

Se si sposasse questo orientamento, le singole transazioni perderebbero la propria autonomia giuridica, venendo assorbite in una valutazione unitaria della catena, con la conseguenza che l'intero complesso delle operazioni verrebbe considerato come un *unicum*, suscettibile di escludere il riconoscimento di un diritto soggettivo in virtù del comportamento di un altro soggetto.

Per comprendere come la Corte risolve la questione, è opportuno analizzare *in primis* il dispositivo:

“Operazioni quali quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, che non sono di per sé viziate da frodi all'imposta sul valore aggiunto, costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ed un'attività economica ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo. Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziosa da frode all'imposta sul valore aggiunto¹⁴²”.

¹⁴² Ivi, punti 51-52 e dispositivo.

La Corte sviluppa il proprio ragionamento muovendo dalle nozioni che caratterizzano il sistema impositivo e che giustificano la detraibilità dell'Iva, sottolineando come le stesse abbiano natura oggettiva, e dunque prescindano da quale che sia lo scopo o la volontà del soggetto passivo.

Di primo acchito, la pronuncia sembrerebbe inserirsi nel solco di un orientamento garantista, nella misura in cui afferma che un operatore, di cui è accertata l'estraneità alla frode, non può vedersi negare il diritto alla detrazione per il solo fatto di essere inserito in una catena nella quale un altro soggetto abbia posto in essere un'operazione fraudolenta.

Ma esaminiamo più da vicino come la Corte costruisce il proprio ragionamento.

Essa muove da un'analisi testuale della normativa unionale – in particolare si riferisce alle disposizioni della Sesta direttiva Iva – evidenziando come le nozioni che definiscono l'imponibilità di un'operazione (quali “*cessione di beni*”, “*soggetto passivo*” e “*attività economica*”) abbiano natura oggettiva, nel senso che non solo prescindono, ma addirittura sembrerebbero escludere qualsiasi valutazione relativa agli scopi perseguiti o ai risultati delle operazioni.

Prosegue, in accordo con le conclusioni dell'Avvocato generale Maduro¹⁴³, nonché con il parere della Commissione delle Comunità europee¹⁴⁴, asserendo che ogni operazione deve essere esaminata singolarmente, senza che la sua valutazione subisca modifiche in relazione ad eventi precedenti o successivi¹⁴⁵.

Riprendendo una consolidata giurisprudenza, afferma poi che la qualificazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva non può essere influenzata dalla loro eventuale liceità o illiceità¹⁴⁶.

Infine, in linea con l'orientamento garantista che sembrerebbe permeare il ragionamento, essa esclude che l'Amministrazione finanziaria possa accertare la volontà del soggetto passivo, poiché ciò risulterebbe contrario ai principi di certezza del diritto.

¹⁴³ Ivi, punto 27: «una frode carosello riguarda una serie di attività consecutive, realizzate da numerosi commercianti in una catena di cessioni. È elemento essenziale del sistema comune dell'IVA il fatto che l'imposta divenga esigibile per ogni operazione nell'ambito di una catena di cessioni. Occorre pertanto valutare ogni operazione singolarmente. Conseguentemente, il carattere di una determinata operazione nella catena non può essere modificato da eventi precedenti o successivi».

¹⁴⁴ Ivi, punto 37: «la cessione di beni a favore di un soggetto passivo che abbia stipulato il contratto in buona fede [...] dà luogo al diritto alla detrazione [...] e il principio di neutralità osta a che tale diritto venga negato».

¹⁴⁵ Ivi., punto 47.

¹⁴⁶ Ivi, punto 49: «la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'assoggettamento all'IVA [...]»; v. anche Corte di giustizia CE, 29 giugno 1999, causa C-158/98, *Coffeeshop “Siberië”*, punti 14 e 21; 29 giugno 2000, causa C-455/98, *Salumets e a.*, punto 19.

Proseguendo, tuttavia, la Corte precisa che, nel caso di specie, il diritto alla detrazione non può essere negato alle società sottoposte a verifica, in quanto le stesse risultano comprovatamente ignare della frode. Invero, in assenza di elementi idonei a dimostrare la consapevolezza del soggetto passivo, non è possibile derogare al principio di neutralità. Tale affermazione parrebbe introdurre un elemento ulteriore rispetto all'impostazione fondata sulla natura oggettiva delle operazioni, nella misura in cui la posizione soggettiva dell'operatore – e, segnatamente, la sua estraneità alla frode – viene valorizzata ai fini della tutela del diritto di detrazione.

La Corte, a lode del vero, si limita ad escludere il diniego della detrazione nei confronti del soggetto ignaro; tuttavia, dalla formulazione della sentenza può ricavarsi che la consapevolezza del soggetto finisce per assumere rilievo ai fini dell'incidenza sul diritto di detrazione.

In linea di principio, la Corte sembra quindi muoversi nel tentativo di individuare un effettivo equilibrio tra l'esigenza di contrastare le frodi e quella di tutelare il contribuente.

Il principio affermato appare, in sé, condivisibile: il soggetto che, suo malgrado, si trovi coinvolto in un circuito fraudolento non dovrebbe subire una compressione del proprio diritto soggettivo per effetto di un comportamento altrui¹⁴⁷.

La critica si colloca su un altro piano.

La contraddizione intrinseca alla pronuncia, o quantomeno, la tensione sistematica derivante dall'aver, da un lato, ribadito il carattere oggettivo delle nozioni rilevanti ai fini Iva e, dall'altro, fatto riferimento alla sfera soggettiva del contribuente, è stata perfettamente inquadrata dalla dottrina. In particolare, è stato osservato come *“nella sentenza Optigen, la necessità che il soggetto passivo non conosca o non possa conoscere la frode appare improvvisamente (...), senza alcun argomento che ne sostenga il fondamento (o la collocazione logica), essendo solo chiaro il fine del requisito (il contrasto alle frodi IVA) che, ovviamente, non è di alcuna garanzia nel determinare la proporzionalità della misura*¹⁴⁸”.

¹⁴⁷ G. Girelli, *Le frodi IVA fra tutela dell'interesse erariale e salvaguardia dei diritti del contribuente*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», n. 4/2025, p. 4.

¹⁴⁸ E. Marelli, *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, in «Giurisprudenza italiana», 2011, p. 1214.

Nello stesso senso si è rilevato che se il *discrimen* diventa la conoscibilità della condotta fraudolenta posta in essere da altri soggetti, allora il carattere oggettivo delle nozioni di “cessione di beni”, “soggetto passivo” e “attività economica” non appare più sufficiente a fondare il riconoscimento del diritto di detrazione¹⁴⁹”.

Queste osservazioni evidenziano come l’introduzione di un riferimento alla sfera soggettiva del contribuente finisca per incrinare la coerenza dell’impianto oggettivo su cui si fonda il sistema dell’Iva.

Sebbene, in questa fase, la Corte non elevi la consapevolezza del soggetto passivo a criterio determinante ai fini della limitazione del diritto alla detrazione, la citata sentenza segna un primo passo verso la valorizzazione del profilo soggettivo, aprendo la strada a un successivo sviluppo giurisprudenziale in tal senso.

Se, infatti, nella sentenza *Optigen* il riferimento al profilo soggettivo rilevava in senso negativo, nella misura in cui al soggetto passivo ignaro non poteva essere negato il diritto a detrarre, nella successiva sentenza **Kittel e Recolta**¹⁵⁰ (cause riunite C-439/04 e C-440/04) il ragionamento viene portato a compimento.

L’evoluzione può essere efficacemente rappresentata sotto forma del seguente sillogismo:

- premessa maggiore: il diritto alla detrazione non deve essere negato al soggetto passivo che non conosce né può conoscere la frode;
- premessa minore: il soggetto passivo conosce o avrebbe dovuto conoscere la frode;
- conclusione: il diritto alla detrazione deve essere negato.

In questo modo abbiamo esemplificato il passaggio logico che conduce all’affermazione del principio di diritto del “*knew or should have known*”, affermato dalla Corte nella sentenza *Kittel*.

¹⁴⁹ A. Giovanardi, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 91-95.

¹⁵⁰ Corte di giustizia , 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*. Per un’analisi critica della sentenza, v. S. Basilavecchia, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in «Corriere tributario», 2007, p. 1631; M. Centore, *La detrazione IVA ai confini dell’elusione*, in «Corriere tributario», 2006, p. 1110; E. Marelli, *Oggettività dell’operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 2008.

Occorre prendere le mosse da alcune premesse. La Corte richiama i principi già elaborati nella propria giurisprudenza, ribadendo, anzitutto, che il sistema comune di imposta si fonda su criteri oggettivi, prescindendo dunque dagli scopi perseguiti dagli operatori. Sottolinea, inoltre che, per ragioni di certezza del diritto, non può essere imposto all'Amministrazione finanziaria di accertare, in via ordinaria, la volontà soggettiva del contribuente, salvo nei casi di frode e abuso. Ne consegue che, in applicazione del principio di neutralità, il diritto alla detrazione non può essere negato per il solo fatto che l'Iva dovuta nelle operazioni precedenti o successive della catena non sia stata versata all'Erario.

In sostanza, l'accertamento viene articolato su due livelli. In via principale, l'operazione deve essere analizzata da un punto di vista oggettivo; solo ove da tale analisi emergano indizi di una condotta fraudolenta o abusiva del soggetto sottoposto a verifica, si procede, in via subordinata, alla valutazione del profilo soggettivo¹⁵¹.

La Corte non nega rilievo alla volontà del soggetto, ma ne circoscrive l'indagine alle sole ipotesi in cui emergano elementi oggettivi che evidenzino la condotta abusiva o fraudolenta, ovvero la partecipazione consapevole alla frode. L'obiettivo è rinvenibile nella ricerca di un equilibrio tra l'esigenza di contrastare i fenomeni fraudolenti, che non sarebbe efficacemente perseguita se si ricorresse a un'impostazione esclusivamente oggettiva, e quella di evitare una compressione eccessiva dei diritti dei contribuenti, come accadrebbe nel caso di un ricorso generalizzato all'indagine sull'elemento soggettivo.

Si tratta, dunque, di un'impostazione che parrebbe primariamente orientata alla tutela del contribuente, fondata sulla centralità del principio di neutralità e sulla valorizzazione del carattere oggettivo delle operazioni rilevanti ai fini Iva.

Nelle cause riunite in esame, occorre preliminarmente distinguere le posizioni dei soggetti coinvolti. Nella causa *Kittel*, il contribuente (ossia la società *Computime*) risultava

¹⁵¹ Sentenza 6 luglio 2006, C-439/04, C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 53: «i criteri oggettivi su cui si fondano le cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo in quanto tale e di attività economica non sono soddisfatti in caso di frode fiscale perpetrata dallo stesso soggetto passivo».

partecipante alla frode; in merito alla società *Recolta*, soggetta a verifica nell'omonima causa, erano emersi indizi implicanti un'attiva partecipazione allo schema fraudolento.

In entrambe le controversie, l'Amministrazione finanziaria aveva contestato la nullità dei contratti in forza della normativa interna, sostenendo che il diritto alla negazione dovesse essere negato, poiché da un accordo nullo non possono scaturire effetti giuridici, quale il diritto alla detrazione dell'Iva.

Interessanti, a tal proposito, le conclusioni dell'Avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer¹⁵². Partendo dal presupposto che, sulla base dei principi affermati nella sentenza *Optigen*, è pacifico che chi sia ignaro della frode non possa vedersi negato il diritto a detrazione, l'Avvocato generale si concentra sull'ipotesi in cui il soggetto passivo sia a conoscenza della frode, distinguendo il caso in cui lo stesso, pur essendone consapevole, si tenga ai margini, senza trarne alcun vantaggio, da quello in cui il soggetto, invece, partecipi attivamente alla frode, ricavandone illecito beneficio.

Richiamando l'impostazione delineata nella sentenza *Halifax*, l'Avvocato Colomar ribadisce che si configura un abuso di diritto – idoneo a giustificare una deroga al principio di neutralità e, quindi, al diritto di detrazione – solo al ricorrere congiunto di due condizioni:

- i) l'operazione comporta il conseguimento un vantaggio fiscale contrario allo scopo della norma; e
- ii) il conseguimento di tale vantaggio costituisce lo scopo essenziale dell'operazione stessa.

Sulla base di tale presupposto, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo - pur consapevole della frode - non vi partecipi attivamente, verrebbero meno le condizioni fondanti l'abuso.

Pertanto, quando una cessione sia operata nei confronti di un operatore economico che non sapeva e non poteva sapere di inserirsi in una catena fraudolenta, ovvero, pur sapendolo, se ne tiene al margine, preserva il proprio diritto a detrarre¹⁵³.

¹⁵² conclusioni dell'Avvocato generale D. Ruiz-Jarabo Colomer, presentate il 14 marzo 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*.

¹⁵³ Ivi, punto 60.

Al contrario, in caso di partecipazione consapevole alla frode da parte di tutti i soggetti coinvolti nella catena di operazioni, si realizzerebbe abuso di diritto, in quanto *“l’operazione sarebbe realizzata con l’unico scopo di creare fittiziamente il diritto reclamato, in modo da assicurare un guadagno ingiusto. (...) Si utilizzerebbe una norma giuridica (l’art. 17 della Sesta Direttiva) per ottenere un profitto contrario alla finalità di quest’ultima; ossia, verrebbe posta in atto un’operazione non conforme alle ordinarie condizioni commerciali, con l’intento di ottenere un lucro indebito.*

Oltre al fatto che il titolare della deduzione sia al corrente dell’inganno, sembra indispensabile, ai fini della negazione del diritto alla detrazione per aver il soggetto abusato del proprio diritto, che vi sia un vero e proprio accordo con gli altri partecipanti, di modo che il contratto, privo di autonomo contenuto economico, non costituisce altro che la giustificazione simulata del beneficio”.

In altri termini, secondo l’Avvocato generale, il contribuente potrebbe essere tacciato di frode (sia pur a livello di “concorso”), o comunque di esercizio abusivo di un diritto, soltanto se dall’illecito altrui abbia tratto (o tentato di trarne) un profitto.

La Corte, invero, non accoglie l’impostazione prospettata dall’Avvocato generale. Pur muovendo dal medesimo principio secondo cui *“nessuno può avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto dell’Unione”*, ne allarga le maglie per farvi rientrare entrambe le ipotesi sottoposte al suo esame, equiparando il soggetto consapevole o colposamente inconsapevole a colui che ha compiuto la frode, a prescindere dall’aver tratto o meno profitto illecito dalla circostanza.

Nella logica dell’abuso, il contribuente sottoposto a verifica non realizza un vantaggio fiscale contrario all’art. 168 Dir. 2006/112 (già art 17 Dir. 388/1977), se non in caso di partecipazione effettiva alla frode.

La Corte, invece, introduce una logica diversa, di *“responsabilità per partecipazione”*, anche in assenza di profitto, statuendo che *“la partecipazione alla frode può aversi anche soltanto da parte di chi sappia o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto prendeva parte a un’operazione che si iscriveva in una frode Iva, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio della vendita dei beni”¹⁵⁴.*

¹⁵⁴ *Kittel e Recolta Recycling*, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *cit.*, punto 56.

Se, sulla base di “elementi oggettivi” - che, tuttavia, non vengono esplicitati - emerge che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che le proprie operazioni si inserivano in una frode, allora il diritto di negazione deve essere negato.

Per evitarlo, l’operatore economico è tenuto ad adottare “*tutte le misure che si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le sue operazioni non facciano parte di una frode* (punto 51)”.

Pertanto, la Corte, invece di chiarire quali siano in concreto i controlli che l’accorto operatore economico dovrebbe mettere in atto per evitare di vedersi delegittimato del proprio diritto soggettivo, e omettendo di specificare quale sia il *discrimen* tra una diligenza sufficiente e insufficiente, ha portato a una situazione di incertezza applicativa, in cui il contribuente non è posto nella condizione di conoscere *ex ante* quali siano le condotte idonee a preservare il proprio diritto alla detrazione, con evidenti ricadute sui principi di certezza del diritto e di proporzionalità¹⁵⁵.

Tale criticità emerge con particolare evidenza ove si consideri la complessità delle frodi carousel nella prassi, che spesso comprendono una pluralità di operatori che va ben oltre il modello “semplificato” in cui partecipano solo tre soggetti (*conduit company, missing trader e broker*). In simili contesti, la pretesa di esigere dall’operatore verifiche estese lungo l’intera filiera, sia a monte che a valle, finisce per attribuirgli un onere di controllo “investigativo” che eccede quanto ragionevolmente esigibile da un operatore economico medio, sconfinando quindi in ambiti prossimi a poteri di natura investigativa.

Un profilo ancor più critico risiede nella circostanza che la valutazione in merito alla sufficienza delle misure adottate venga rimessa all’apprezzamento discrezionale del giudice nazionale, chiamato a stabilire caso per caso cosa come interpretare la nozione di “ragionevole controllo”.

¹⁵⁵ Sul tema, cfr. E. Marelli, *Prove impossibili e repressione delle frodi IVA nella prospettiva del giudizio di merito*, in «Giustizia tributaria», 2009, pp. 473 e ss.

Ne deriva, di fatto, una traslazione del rischio della frode dall'Amministrazione finanziaria al soggetto passivo, con una significativa compressione delle garanzie riconosciute al contribuente.

In quest'ottica, il riconoscimento del diritto alla detrazione risulta subordinato alla sussistenza di una forma di buona fede qualificata, non identificabile con la mera assenza di colpa, ma ancorata alla prova di aver adottato tutte le misure ragionevolmente esigibili per evitare il coinvolgimento fraudolento.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, è tenuta a fornire "elementi oggettivi" idonei a far sorgere il sospetto del coinvolgimento del soggetto passivo nella frode; spetta invece a quest'ultimo dimostrare la propria buona fede.

Pur non configurandosi formalmente un'inversione dell'*onus probandi*, si realizza, sul piano sostanziale, una vera e propria inversione di fatto. Nella prassi applicativa, infatti, il contribuente è gravato di un onere probatorio particolarmente intenso, volto a dimostrare la propria buona fede (che assume i connotati di una forma di buona fede qualificata, non coincidente con la mera assenza di colpa, ma fondata sulla dimostrazione di aver adottato tutte le misure ragionevolmente esigibili per evitare il coinvolgimento fraudolento) rispetto a circostanze – spesso collocate al di fuori della sfera del proprio controllo – quali le condotte degli operatori a monte o a valle della catena, con il rischio di far ricadere in capo al contribuente l'onere di una *probatio diabolica*¹⁵⁶.

La buona fede del soggetto passivo, dunque, costituisce un limite invalicabile alla negazione del diritto di detrazione; nondimeno, la sua applicazione concreta presenta evidenti difficoltà, rendendo necessaria la precisazione dei criteri concreti idonei a delimitarne i confini. In particolare, il riferimento alla diligenza dell'operatore e alla mancata conoscenza, o non conoscibilità, della frode introduce un fattore di incertezza che rischia di tradursi in un significativo aggravio degli oneri probatori a carico del contribuente.

L'operatore economico, al fine di dimostrare la propria buona fede, è indotto ad adottare una serie di cautele e verifiche preventive, talvolta particolarmente onerose, mentre, al contempo, non può escludersi che soggetti coinvolti in condotte fraudolente riescano a predisporre

¹⁵⁶ Sul tema, v. A. Giovanardi, *Le frodi IVA*, op. cit.; M. Greggi, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2013.

apparati documentali formalmente regolari idonei a simulare un comportamento diligente. Ne deriva il rischio di un'applicazione non uniforme del criterio della buona fede, con possibili effetti distorsivi sul piano pratico¹⁵⁷.

Inoltre, il ricorso a clausole elastiche e vaghe quali la “diligenza esigibile” o la “conoscibilità della frode” attribuisce all'Amministrazione finanziaria un significativo margine di apprezzamento, con il pericolo che l'individuazione degli obblighi di controllo richiesti al contribuente venga progressivamente ampliata, fino a imporre standard difficilmente sostenibili per un operatore medio.

In questa prospettiva è possibile individuare diversi livelli di coinvolgimento soggettivo dell'operatore economico nella frode – dalla conoscenza incolpevole, alla mancata diligenza, fino alla piena consapevolezza e alla partecipazione – i quali, tuttavia, tendono ad essere trattati in modo sostanzialmente uniforme ai fini della negazione del diritto alla detrazione, fatta eccezione per le ipotesi di completa estraneità alla frode.

Mentre in *Kittel* la Corte di Giustizia privilegia le esigenze di tutela degli interessi finanziari dell'Unione, nella giurisprudenza successiva viene rafforzata la tutela dell'affidamento del contribuente, con particolare attenzione ai principi di buona fede, certezza del diritto e proporzionalità.

In tale prospettiva si inserisce il caso **Teleos**¹⁵⁸ (causa C-409/04), in cui, nell'ambito di operazioni intracomunitarie, il cedente aveva acquisito documentazione apparentemente regolare, inclusi documenti di trasporto attestanti l'uscita dei beni oggetto di cessione da territorio nazionale, quando, in realtà, gli stessi non avevano mai lasciato lo Stato membro di origine, con conseguente asservimento del regime di non imponibilità a fini fraudolenti.

La questione centrale atteneva, dunque, al rapporto tra responsabilità fiscale del cedente e tutela dell'affidamento, nonché alla rilevanza della buona fede quale limite alla responsabilità tributaria.

La Corte afferma che, ove il soggetto passivo abbia fatto affidamento su documenti formalmente regolari, il diritto alla detrazione – ovvero, come nel caso di specie, al rimborso

¹⁵⁷ M. Centore, *Responsabilità del cessionario nella “frode carosello”*, in «L'IVA», 2005, n. 6, p. 9.

¹⁵⁸ Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*.

– non può essergli negato per la sola circostanza di aver confidato nella liceità del comportamento del cessionario e nella veridicità della documentazione ricevuta.

Il diniego della detrazione - e, più in generale, dei benefici connessi al regime Iva - non può operare automaticamente, ma richiede di seguire una sequenza logica ben definita.

Occorre anzitutto verificare se si sia prodotta una perdita di gettito per l'erario, poiché, in assenza di danno, non è neppure configurabile una frode fiscalmente rilevante e, di conseguenza, difetterebbero motivi idonei a giustificare una compressione del principio di neutralità.

Contrariamente, nel caso in cui tale pregiudizio si verifichi, sarà necessario accertare la natura fraudolenta o abusiva dell'operazione, secondo il criterio di conoscenza o conoscibilità. Solo all'esito di questa ulteriore verifica potranno essere negati gli effetti tipici del regime di imposta¹⁵⁹.

Diversamente, l'intervento repressivo cesserebbe di essere funzionale al ripristino della neutralità, traducendosi, piuttosto, in una forma impropria di sanzione nei confronti del contribuente.

In termini critici, l'Avvocato generale Kokott ha osservato che, sebbene l'obiettivo di garantire l'esatta riscossione dell'Iva e di prevenire le frodi possa giustificare delle restrizioni, l'impostazione sostenuta dagli Stati membri comporta una inadeguata ripartizione dei rischi tra cedente ed Erario in relazione alla condotta criminale di un terzo, risultando, pertanto, contraria al principio di proporzionalità¹⁶⁰.

Alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale esaminata, emerge come la Corte di Giustizia dell'Unione Europea abbia progressivamente elaborato un sistema nel quale il diritto alla detrazione si colloca al crocevia tra esigenze di contrasto alle frodi e tutela dell'affidamento del contribuente.

La sentenza *Kittel*, infatti, introduce un modello fondato sulla responsabilità per partecipazione – anche solo colposa – alla frode, mentre la pronuncia *Teleos* riafferma la

¹⁵⁹ E. Marelli, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, op. cit., pp. 33–34.

¹⁶⁰ Conclusioni dell'Avvocato generale J. Kokott, presentate l'11 gennaio 2007, causa C-409/04, *Teleos*, par. 74.

necessità di preservare il legittimo affidamento dell'operatore economico che abbia agito con la dovuta diligenza.

Il bilanciamento tra questi due interessi, tuttavia, non si esaurisce sul piano sostanziale, ma si riflette necessariamente sul versante probatorio, poiché l'accertamento della frode o della sua conoscenza o conoscibilità richiede l'individuazione di criteri idonei a ripartire l'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e soggetto passivo.

3.1.3. Ripartizione dell'onus probandi in prospettiva comunitaria

Nel capitolo precedente abbiamo analizzato l'evoluzione della giurisprudenza unionale, che ha portato a una progressiva limitazione del diritto di detrazione, fino all'affermazione del principio secondo cui lo stesso può essere negato al soggetto passivo che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" di inserirsi in uno schema fraudolento. Tale criterio ha spostato l'asse del dibattito dal piano sostanziale della neutralità a quello, eminentemente processuale, dell'onere della prova: l'esercizio del diritto di detrazione resta principio cardine del sistema Iva¹⁶¹, ma la sua negazione diviene giuridicamente ammissibile quando, alla luce di elementi oggettivi, si dimostri che tale diritto sia invocato fraudolentemente o abusivamente¹⁶².

Lo snodo critico non risiede nella proclamata esigenza di contrasto alle frodi (che la giurisprudenza riconosce come obiettivo incoraggiato dalla direttiva Iva), quanto nello standard probatorio richiesto per elevare meri sospetti o elementi indiziari a prova sufficiente a fondare il diniego della detrazione di un soggetto passivo a valle¹⁶³.

La Corte, come vedremo, si trova, da un lato, a dover evitare che la neutralità dell'imposta sia compromessa da prassi amministrative che trasformano l'indetraibilità in una misura sanzionatoria automatica, dall'altro, a mantenere la piena effettività dell'azione antifrode,

¹⁶¹ Corte di Giustizia, 25 ottobre 2001, causa C-78/00, *Commissione c. Italia*, in Racc., p. I-8195, punto 28; 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Sosnowska*, in Racc., p. I-5129, punto 14; 28 luglio 2011, causa C-274/10, *Commissione c. Ungheria*, in Racc., p. I-7289, punto 42. V., *ex multis*, Corte di giustizia, 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, in Racc., p. I-1599, punto 32; CGUE, *Halifax*, cit., punto 68; CGUE, *Kittel*, cit., punto 54.

¹⁶² V., in particolare, sentenze del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, Racc. pag. I-1599, punto 32; *Halifax e a.*, cit., punto 68, nonché *Kittel e Recolta Recycling*, cit.

¹⁶³ Sulla questione v., in particolare: "Se è vero che un siffatto soggetto passivo si può trovare obbligato, quando dispone di indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di frode, ad assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di assicurarsi dell'affidabilità di quest'ultimo, la competente amministrazione tributaria nazionale non può esigere tuttavia in maniera generale da tale soggetto passivo, da un lato, di verificare che l'emittente della fattura relativa ai beni e ai servizi per i quali l'esercizio di tale diritto è richiesto disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che esso abbia adempiuto agli obblighi dichiarativi e di versamento dell'IVA, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o frodi a livello degli operatori a monte, o, dall'altro, di disporre di documenti a tal riguardo", in tal senso anche sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, punto 52.

specie nei contesti di frode carosello, dove si richiede di provare mediante elementi oggettivi una componente soggettiva (la conoscenza o conoscibilità), con aggravio dell'*onus probandi* in capo al contribuente.

Si evidenziano, in merito al tema dell'onere della prova, tre questioni problematiche, tra loro strettamente connesse:

- i) come lo stesso debba essere ripartito tra Amministrazione finanziaria e contribuente;
- ii) quali siano gli “*elementi oggettivi*” che legittimano la negazione del diritto di detrazione;
- iii) cosa si intenda per “*dovuta diligenza*” richiesta all'operatore al fine di provare la propria estraneità alla frode.

Le cause riunite C-80/11 e C-142/11 (**Mahagében e Dávid**¹⁶⁴) segnano, in merito, un punto di svolta, in quanto la Corte affronta sia il tema del contenuto della diligenza esigibile, sia quella del riparto dell'onere della prova quando l'Amministrazione finanziaria neghi la detrazione in ragione di irregolarità riscontrate a monte.

Sul piano fattuale, nella vicenda *Mahagében* l'Amministrazione finanziaria nega il diritto di detrazione al soggetto passivo sottoposto ad accertamento sul presupposto che il suo fornitore non disponesse dei mezzi necessari per effettuare le vendite fatturate, non fosse in grado di fornire documenti giustificativi delle consegne e non avesse adempiuto ai propri oneri fiscali¹⁶⁵, ritenendo, sulla base di tali circostanze, inattendibili le operazioni e contestando al cessionario la mancata adozione della “*dovuta diligenza*”.

Analogamente, nella controversia *Dávid* il diniego della detrazione viene fondato su irregolarità riferibili ai soggetti coinvolti nell'esecuzione delle prestazioni e sulla difficoltà di verificarne l'effettiva capacità organizzativa.

In entrambi le controversie, sviluppatasi in Ungheria, emerge un'impostazione, da parte dell'Amministrazione, orientata a pretendere dal destinatario della fattura la prova “positiva”

¹⁶⁴ Corte di giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*.

¹⁶⁵ A. Giovanardi, *Il contrasto alle frodi IVA tra interesse fiscale e principio di neutralità*, commento a sentenza, p. 4.

della regolarità del fornitore, con riguardo al suo status, ai mezzi di cui dispone e all'adempimento dei relativi obblighi fiscali

In tema di onere della prova, la Corte chiarisce che, poiché il diniego costituisce un'eccezione, *“spetta all'Amministrazione dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi (anche presuntivi, purché gravi, precisi e concordanti) dai quali inferire che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'evasione¹⁶⁶”*.

Quindi, posto che l'onere probatorio ricade sull'Amministrazione finanziaria, la Corte prosegue affrontando la questione dell'onere di diligenza. In merito, afferma che, pur essendo la diligenza richiesta all'operatore modulabile in relazione alla presenza di elementi indizianti che, nel caso concreto, inducano a sospettare l'esistenza di irregolarità o frodi¹⁶⁷, l'Amministrazione non può comunque esigere in via generale che il destinatario della fattura verifichi, come nel caso di specie, la qualità di soggetto passivo del fornitore, la disponibilità dei beni o l'avvenuto adempimento degli oneri dichiarativi e di versamento, né può pretendere documenti ulteriori in via generalizzata, perché ciò trasferirebbe sui privati compiti di controllo che, invece, competono allo Stato.¹⁶⁸

In più, afferma la Corte, questi stessi elementi non assurgono a presupposto valido per fondare la negazione del diritto, in quanto *“le circostanze riguardanti la sola figura del cedente non consentono di presumere la consapevolezza del cessionario”* (punto 66). Ne consegue che possono essere considerati elementi oggettivi su cui fondare la dimostrazione di consapevolezza, in assenza di prove certe e dirette, solo quelle circostanze che rendono

¹⁶⁶ *Mahagében e Dávid*, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *cit.*, punto 49.

¹⁶⁷ Corte di giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*, punto 60; ordinanza 3 settembre 2020, causa C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó*, punto 55; ordinanza 14 aprile 2021, causa C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*, punto 29.

¹⁶⁸ *Mahagében*, *cit.*, punti 60 e ss: *«Certamente, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità.*

Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo.

Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità ed evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni».

anomale le operazioni di acquisto, quale il livello dei prezzi di offerta eccessivamente basso rispetto a quello normalmente praticato sul mercato¹⁶⁹.

Il riferimento a parametri oggettivi per individuare l'elemento soggettivo è, infatti, necessario al fine di evitare il rischio di instaurare un sistema di responsabilità oggettiva¹⁷⁰, ponendosi in contrasto con l'art. 273 della direttiva Iva, che, pur riconoscendo agli Stati membri il potere discrezionale di adottare tutti i mezzi ritenuti idonei al fine di contrastare efficacemente l'evasione e assicurare l'integrale riscossione dell'Iva, pone come limite invalicabile a tale potere il rispetto del principio di proporzionalità, che verrebbe compromesso nel caso in cui le misure antifrode eccedessero quanto necessario e rimettessero sistematicamente in discussione il diritto di detrazione¹⁷¹.

Il quadro viene ulteriormente arricchito dalla sentenza **Aquila Part Prod**¹⁷² (causa C-512/21), in cui la Corte ribadisce che il diritto di detrazione può essere legittimamente negato in tre ipotesi distinte in base al grado di intensità del coinvolgimento del soggetto passivo nella frode, ossia in caso di partecipazione, consapevolezza o conoscibilità del fatto illecito¹⁷³.

Poiché il diniego è un'eccezione, incombe sull'autorità tributaria l'onere di dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi sui quali esso si fonda, mentre i giudici nazionali sono chiamati a verificare l'assolvimento di tale onere. Posto che l'onere della prova incombe sull'Amministrazione resta da chiarire secondo quali criteri tale prova debba essere fornita.

¹⁶⁹ Giovanardi, *Frodi IVA*, cit, disponibile al link:

https://www.giustiziatributaria.it/allegati/frodi_iva_giovanardi_3_12_2012.pdf.

¹⁷⁰ Corte di giustizia, 1° dicembre 2022, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com*, punto 30; 11 novembre 2021, causa C-281/20, *Ferimet*, punto 46: «*poiché il diniego del diritto a detrazione costituisce un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto rappresenta, incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente, sulla base di elementi oggettivi, che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione*».

¹⁷¹ Corte di giustizia, 11 maggio 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*, punto 32; V., in tal senso, Corte di giustizia, 21 marzo 2000, cause riunite C-110/98 e C-147/98, *Gabalfrixa e a.*, punto 52; *Halifax e a.*, causa C-255/02, *op. cit.*, punto 92.

¹⁷² Corte di giustizia, 8 maggio 2008, causa C-435/05, *Aquila Part Service*.

¹⁷³ Ivi, punto 27; V., nello stesso senso, Corte di giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 59; 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*, punto 45; 11 novembre 2021, causa C-281/20, *Ferimet*.

La Corte afferma che *“il beneficio del diritto a detrazione può essere negato a tale soggetto passivo solo se, dopo aver proceduto a una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto del caso di specie, effettuata conformemente alle norme in materia di prova del diritto nazionale, è accertato che quest’ultimo ha commesso un’evasione dell’IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione invocata a fondamento di tale diritto rientrava in una siffatta evasione. Il beneficio del diritto a detrazione può essere negato solo qualora tali fatti siano stati sufficientemente dimostrati con mezzi che non siano supposizioni.*

Se ne deve dedurre che l’autorità tributaria che intende negare il beneficio del diritto a detrazione deve dimostrare in modo adeguato, conformemente alle norme in materia di prova previste dal diritto nazionale e senza pregiudicare l’efficacia del diritto dell’Unione, sia gli elementi oggettivi che provino l’esistenza dell’evasione stessa dell’Iva, sia quelli che dimostrino che il soggetto passivo ha commesso tale evasione o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione invocata a fondamento di tale diritto rientrava in detta evasione.

Tale requisito della prova vieta, indipendentemente dal tipo di evasione o dai comportamenti esaminati, il ricorso a supposizioni o a presunzioni che abbiano l’effetto, confutando l’onere della prova, di violare il principio fondamentale del sistema comune dell’Iva costituito dal diritto a detrazione e, pertanto, l’efficacia del diritto dell’Unione¹⁷⁴.

Riprendiamo quindi le questioni iniziali:

- i) L’onere della prova è così ripartito: l’Amministrazione finanziaria deve provare sia l’esistenza della frode che la consapevolezza del soggetto, non potendo fondare la prima sulla seconda in modo automatico, causando, de facto, un’inversione dell’onere della prova in capo al contribuente. Non basta per l’Amministrazione segnalare che il cessionario non ha effettuato controlli sufficienti sul cedente per giustificare la negazione della detrazione dell’Iva pagata sugli acquisti correlati: l’Amministrazione stessa dovrà altresì esaminare la condizione dell’acquirente per individuare elementi oggettivi che dimostrino in modo convincente che tale acquirente, al momento dell’acquisto, era inevitabilmente consapevole della natura fraudolenta dell’operazione¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Corte di giustizia, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com*, punti 32–34.

¹⁷⁵ A. Fidelangeli, *La rilevanza della prassi amministrativa in materia di prova di partecipazione a una frode IVA*, in «Rivista di diritto tributario», 2024.

- ii) La prova della consapevolezza deve essere fornita sulla base di elementi oggettivi che non si limitino a individuare caratteristiche proprie del fornitore – le quali attengono unicamente alla dimostrazione dell’esistenza della frode - ma riguardino un’anomalia rinvenibile nell’operazione del contribuente stesso, quali i prezzi manifestamente fuori mercato, modalità di approvvigionamento o di pagamento atipiche, ovvero altre circostanze idonee a porre in allarme un operatore economico normalmente accorto. Peraltro, la prova non può essere fornita mediante il ricorso a supposizioni o presunzioni che ribaltino, *de facto*, l’onere della prova in capo al contribuente.

In questa prospettiva, la frode carosello non può essere provata attraverso “scorciatoie” probatorie: l’esistenza di una catena di fatturazione circolare può costituire un indizio serio, ma non è sufficiente a dimostrare la frode e, soprattutto, la conoscenza o conoscibilità della stessa in capo al soggetto passivo. L’Amministrazione è tenuta a individuare puntualmente gli elementi costitutivi della frode e a fornire la prova delle condotte fraudolente, nonché alla dimostrazione del coinvolgimento consapevole o colpevolmente ignaro del cessionario.

Ne emerge una configurazione dell’onere della prova che, almeno in astratto, mira a impedire che la prossimità relazionale o la circolarità delle operazioni si sostituiscano alla dimostrazione effettiva della frode e del nesso soggettivo.

La Corte, tuttavia, impone un risultato - la prova adeguata della consapevolezza - ma non tipizza un percorso per raggiungerlo, con il rischio di favorire soluzioni disomogenee tra i vari ordinamenti, aumentando il grado di incertezza per gli operatori, soprattutto nei settori caratterizzati da catene di fornitura complesse.

Si pone, a questo punto, una questione centrale: quale sia il confine tra presunzione legittima, quale tecnica argomentativa, e presunzione vietata, idonea a determinare un’inversione dell’onere della prova.

La sentenza Aquila Part enuncia, sul punto, un divieto particolarmente rigoroso, escludendo il ricorso a presunzioni che, anche indirettamente, finiscano per trasferire sul contribuente l’onere di dimostrare la propria estraneità alla frode¹⁷⁶. Tuttavia, la traduzione concreta di

¹⁷⁶ Corte di giustizia, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com*, punto 27.

tale principio nell'ambito degli ordinamenti nazionali richiede un ulteriore sforzo di precisazione, sia sul piano delle regole probatorie, sia su quello della motivazione giudiziale e della prassi accertativa, dove l'ambiguità riemerge in concreto: il confine tra presunzione "ragionata", quale strumento inferenziale fisiologico nel giudizio tributario, e presunzione surrettiziamente invertitrice dell'onere probatorio, non essendo definito una volta per tutte, viene inevitabilmente ridisegnato caso per caso.

- iii) In merito all'obbligo di diligenza richiesta al soggetto passivo, questa non è predeterminata in modo rigido, ma si atteggia in funzione delle circostanze del caso concreto e degli indizi disponibili al momento dell'operazione. In presenza di elementi idonei a far sospettare la sussistenza di irregolarità o frodi, può essere richiesto un livello più alto di attenzione; tale obbligo, tuttavia, non può spingersi fino ad imporre verifiche approfondite di stampo investigativo, proprie dell'Amministrazione finanziaria. Il giudice nazionale mantiene competenza esclusiva nella valutazione in fatto del grado di diligenza effettivamente prestato, con la conseguenza che il baricentro operativo del criterio del "non poteva sapere" resta collocato nel processo nazionale. L'ampiezza del margine valutativo riconosciuto al giudice nazionale, da un lato, è coerente con il principio di autonomia procedurale, ma, dall'altro, può determinare disomogeneità nell'applicazione e nella protezione dei diritti.

La Corte, dunque, rafforza le garanzie contro pratiche probatorie degradate (escludendo il ricorso a mere supposizioni, presunzioni invertitrici dell'onere della prova e automatismi fondati sulla mera circolarità della catena di fatto); tuttavia, essa consolida un modello probatorio a geometria variabile, nel quale si amplia la gamma degli elementi valorizzabili (anche di natura extratributaria), purché gli stessi non costituiscano l'unico fondamento del diniego e sia in ogni caso rispettato il canone di proporzionalità.

Quest'impostazione rischia di aumentare, anziché ridurre, l'area di discrezionalità giudiziale: quanto più il materiale indiziario si espande, tanto più diviene complesso distinguere, in maniera prevedibile, tra inferenza robusta e presunzione confutante l'onere della prova.

La dottrina ha colto tale ambivalenza, sottolineando come l'approccio casistico agli elementi oggettivi, pur funzionale a evitare automatismi, lasci aperti dubbi circa la determinazione concreta della diligenza esigibile e la stabilizzazione di criteri uniformi di valutazione¹⁷⁷.

3.1.4. *Le operazioni inesistenti quale strumento interno di contrasto alle frodi carosello: tra impostazione oggettiva e progressivo recepimento del paradigma unionale*

La categoria delle frodi carosello non costituisce, né nel diritto positivo interno né nel diritto comunitario, una fattispecie tipica nominata. Essa rappresenta più una costruzione di matrice giurisprudenziale, elaborata a partire dall'osservazione della prassi fenomenica, al fine di descrivere quelle operazioni caratterizzate da una struttura a catena in cui l'interposizione di soggetti fittizi consente di conseguire indebiti vantaggi fiscali. L'assenza di una tipizzazione normativa autonoma del fenomeno ha inciso profondamente sulle modalità con cui i diversi ordinamenti hanno affrontato il problema.

Nel diritto dell'Unione Europea, il contrasto alle frodi carosello si sviluppa attraverso un criterio fondato sulla condotta del soggetto passivo. Come largamente visto, il diritto alla detrazione viene negato solo laddove sia dimostrato, sulla base di elementi oggettivi, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si inseriva in una frode¹⁷⁸. Il *focus* è, dunque, l'elemento soggettivo: la buona fede del contribuente assume rilievo centrale, e la compressione del diritto di detrazione risulta legittima solo nel caso in cui la valutazione dell'elemento soggettivo, parametrata alla diligenza esigibile in concreto, porti a dimostrare che la stessa era assente.

Diversamente, nell'ordinamento interno, l'impianto di contrasto alle frodi è stato costruito mediante il ricorso alla categoria di derivazione penale delle operazioni inesistenti¹⁷⁹.

¹⁷⁷ E. Marelli, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 2008, I, p. 24 ss.; M. Miccinesi, *Le frodi carosello nell'IVA*, in «Rivista di diritto tributario», 2011, n. 12, I, p. 1096 ss.; G. Moschetti, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi IVA*, p. 128 ss.

¹⁷⁸ G. Palumbo, *Detrazione IVA e operazioni soggettivamente inesistenti: alcune osservazioni*, disponibile all'indirizzo: <https://www.informazionefiscale.it/detrazione-iva-operazioni-soggettivamente-inesistenti>.

¹⁷⁹ Sul ricorso, nell'ordinamento interno, alla categoria penal-tributaria delle operazioni inesistenti quale strumento di contrasto alle frodi, v. C. Ferriani, *L'inesistenza penale dell'operazione tra realtà economica e costruzione giurisprudenziale*, in «Giurisprudenza Penale», 2026, n. 1.

Tale scelta si spiega alla luce dell'assenza, nel diritto civile tributario, di una disciplina autonoma delle frodi carosello, che ha indotto la giurisprudenza ad utilizzare uno strumento già disponibile e consolidato. In questa prospettiva, il *focus* si sposta dalla condotta del contribuente alla natura dell'operazione, valorizzando la difformità tra realtà economica e rappresentazione documentale¹⁸⁰.

In tale prospettiva, dunque, risulta centrale il principio di cartolarità, che trova fondamento a livello unionale nell'art 203 della direttiva Iva¹⁸¹ ed è stato recepito, a livello di ordinamento interno, nell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale "Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura¹⁸²".

La fattura assume, quindi, una valenza autonoma rispetto all'operazione sottostante, con la conseguenza che l'Iva esposta viene "isolata" dal meccanismo di detrazione e compensazione, incidendo direttamente sulla posizione debitoria del soggetto e sulla tutela del gettito erariale.

La definizione normativa delle operazioni inesistenti è espressamente contenuta nell'art. 1 del D. lgs 74/2000, secondo cui "*per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*¹⁸³".

La citata disposizione consente di individuare tre principali ipotesi di operazioni inesistenti¹⁸⁴:

¹⁸⁰ F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in «Diritto e pratica tributaria», 1982, I, p. 1433; F. Paparella, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano 2000, p. 244.

¹⁸¹ Art. 203, dir. 2006/112/CE: «L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

¹⁸² Art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

¹⁸³ art. 1 del D.lgs. n. 74/2000.

¹⁸⁴ In aggiunta a tali ipotesi, la giurisprudenza di legittimità ha individuato un'ulteriore categoria, definita come inesistenza giuridica dell'operazione, la quale ricorre quando il negozio giuridico rappresentato nei documenti fiscali è, nella sostanza, diverso da quello posto in essere dalle parti. In merito v. Cass., sez. III pen., 21 novembre 2022, n. 45114, par. 2.1, e giurisprudenza ivi citata: «*fatture per operazioni inesistenti sono anche quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa)*».

- i) operazioni oggettivamente inesistenti, che ricorrono quando l'operazione non sia stata realizzata nella realtà fattuale; tale inesistenza può essere assoluta, quando l'operazione non sia avvenuta nella sua interezza, o relativa, quando riguardi solo una parte dell'operazione documentata;
- ii) sovrapproduzione, ipotesi in cui l'operazione è effettivamente avvenuta, ma si altera la rappresentazione documentale per gonfiarne artificialmente il costo o l'imponibile detraibile;
- iii) operazioni soggettivamente inesistenti, le quali si realizzano quando l'operazione sia stata concretamente attuata, ma tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura¹⁸⁵.

Nelle operazioni oggettivamente inesistenti, dunque, manca la cessione o prestazione nella sua materialità (o ne manca una parte), sicché difetta il presupposto stesso dell'Iva a monte e, ancor prima, la possibilità di riconoscere un diritto di detrazione che presuppone un acquisto nell'esercizio dell'attività e un'effettiva operazione imponibile.

Diverso è il paradigma delle operazioni soggettivamente inesistenti, dove la transazione può essersi svolta, i beni possono essere entrati nella disponibilità del cessionario e il corrispettivo può essere stato pagato, ma l'identità del soggetto indicato in fattura non coincide con quella dell'effettivo cedente. La frode carosello rappresenta la declinazione più tipica – e più problematica sul versante della detrazione – di tale struttura: l'interposizione di un *missing trader* consente infatti di realizzare evasione Iva, alimentando al contempo le detrazioni (o le richieste di rimborso) a favore dell'anello finale della catena.

La differenziazione delle due *species* incide su tre profili:

- i) il contenuto della prova richiesta dall'Amministrazione;
- ii) la configurazione del requisito soggettivo;
- iii) il punto di equilibrio tra neutralità e tutela dell'Erario.

Sotto il primo profilo, nelle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione si atteggia in termini relativamente lineari,

¹⁸⁵ Cass., sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3105: in merito alle operazioni inesistenti: «operazioni nelle quali, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, che ha regolarmente versato il corrispettivo, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura siano fittizi».

dovendo essere dimostrata solo la mancata realizzazione dell'operazione economica. In tali casi, la prova dell'inesistenza del fatto imponibile implica, sul piano logico, la partecipazione del contribuente al meccanismo fraudolento, risultando difficilmente configurabile una posizione di inconsapevolezza rispetto a un'operazione mai avvenuta.

Diversamente, nelle operazioni soggettivamente inesistenti l'operazione economica è effettivamente realizzata, ma tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura. Ne consegue che la contestazione dell'Amministrazione finanziaria non potrà limitarsi a dimostrare la divergenza soggettiva, ma dovrà fornire elementi oggettivi idonei a provare che il cessionario fosse consapevole o colposamente inconsapevole.

Tale differenza si riflette direttamente sul secondo profilo relativo alla configurazione del requisito soggettivo. Nelle operazioni oggettivamente inesistenti, la mala fede del contribuente può ritenersi *in re ipsa*, poiché l'inesistenza del fatto economico presuppone un accordo simulatorio tra le parti; al contrario, nelle operazioni soggettivamente inesistenti, la divergenza tra soggetto formale e reale è ontologicamente compatibile con la buona fede del cessionario, il quale può ignorare la reale identità del proprio fornitore e la funzione fraudolenta dell'interposizione.

Tale distinzione, inoltre, incide sul terzo profilo del delicato bilanciamento tra neutralità dell'imposta e tutela degli interessi erariali. Nelle operazioni oggettivamente inesistenti, il diniego della detrazione appare coerente con la struttura del tributo, in quanto volto a impedire che l'Iva venga detratta in assenza di uno dei requisiti propri del sistema d'imposta. Nelle operazioni soggettivamente inesistenti, invece, il rischio è quello di comprimere il principio di neutralità, facendo ricadere sul contribuente le conseguenze di comportamenti fraudolenti altrui¹⁸⁶.

In realtà la differenziazione non è sempre stata così netta¹⁸⁷. A livello pratico, infatti, la giurisprudenza nazionale ha manifestato, quantomeno in principio, la tendenza ad assimilare,

¹⁸⁶ Sul tema, v. A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, cit.; M. Greggi, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, cit.; E. Marelli, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 2008, II, p. 39.

¹⁸⁷ Sulla tendenza della giurisprudenza nazionale ad adottare un approccio oggettivistico, fondato sulla mera divergenza tra soggetto fatturante e soggetto effettivo, con conseguente irrilevanza della buona fede del contribuente, v. A. Giovanardi, *L'evoluzione della giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti*, in *Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati tributari*, Venezia, 2014, spec. pp. 1-3.

sul piano degli effetti, le operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, obliterando la rilevanza dell'elemento soggettivo del cessionario.

La distinzione tra le due categorie, infatti, presenta un rilievo decisivo proprio in riferimento al profilo della buona fede. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha chiarito, in una giurisprudenza ormai consolidata di cui ci siamo occupati nel capitolo precedente, che il diritto alla detrazione può essere negato solo qualora l'Amministrazione provi, sulla base di elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode, escludendo qualsivoglia automatismo fondato sulla mera irregolarità dell'operazione¹⁸⁸. In tale prospettiva, la distinzione tra inesistenza oggettiva e soggettiva perde rilievo, venendo sostituita da un criterio unitario incentrato sulla condotta e sulla diligenza del contribuente. La Corte distingue il soggetto che organizza la frode, il quale è chiaramente sempre responsabile, da chi è eventualmente solo negligente, la cui posizione in termini di responsabilità è da valutare caso per caso¹⁸⁹.

Diversamente, la Cassazione elide questa distinzione, guardando solo all'operazione. La rilevanza dell'elemento soggettivo del contribuente viene sostanzialmente neutralizzata: ciò che assume rilievo non è la consapevolezza o la buona fede del cessionario, bensì la mera irregolarità dell'operazione¹⁹⁰.

La conseguenza è una sostanziale assimilazione tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti. Emblematica, in tal senso, è la sentenza della Cassazione del 5 giugno 2003, n. 8959, in cui si afferma che *“l'elemento soggettivo della conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite non viene in rilievo agli effetti del rapporto tributario.*

L'infrazione fiscale si configura, infatti, per il solo fatto oggettivo che il contribuente, con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta.

Nel caso, quindi, ove, pure, la contribuente avesse dimostrato di essere in buona fede e di non essere partecipe degli accordi fraudolenti, la circostanza sarebbe stata egualmente irrilevante agli effetti dell'iter decisionale della controversia fiscale¹⁹¹.

¹⁸⁸ V., *ex multis*, Corte di giustizia, 1° dicembre 2022, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com*, punto 21.

¹⁸⁹ In merito, v. A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, op. cit., pp. 169 e s.

¹⁹⁰ E. Marellò, *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, op. cit., p. 1216.

¹⁹¹ A. Giovanardi, *L'evoluzione della giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti*, relazione al Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni tributarie delle Regioni Veneto – Friuli Venezia Giulia – Trentino-Alto Adige, Venezia, 14–15 novembre 2014, disponibile online:

Ciò che rileva agli effetti fiscali in genere e dell'Iva in specie, è il solo fatto oggettivo dell'infrazione, stanti le puntuali e rigorose prescrizioni che disciplinano il regime delle esenzioni, delle detrazioni, delle aliquote e delle compensazioni¹⁹²”.

La negazione della detrazione viene fatta dipendere dalla sola inesistenza soggettiva dell'operazione, considerata in termini oggettivi, sulla base dell'assunto che tale ricostruzione troverebbe fondamento nella giurisprudenza unionale. Segnatamente, la Cassazione richiama - impropriamente - la causa C-342/97 (*Genius Holding BV*). La pronuncia citata, invero, concerne ipotesi di Iva non dovuta o di fatturazione irregolare in senso proprio, e non affronta il tema delle frodi carosello né quello della rilevanza della buona fede del contribuente¹⁹³. La sua estensione a fattispecie caratterizzate da operazioni economiche reali, ma inserite in contesti fraudolenti, si traduce, pertanto, in un'applicazione non coerente con i successivi sviluppi della giurisprudenza unionale.

Nello stesso filone si inserisce la sentenza Cass. 13 marzo 2013, n. 6229, in cui si statuisce che “*se il soggetto in fattura differisce dal reale operatore che ha posto in atto l'operazione economica, manca il presupposto della detrazione*”¹⁹⁴. Si tratta di un'impostazione che finisce per sovrapporre il piano soggettivo a quello oggettivo: la divergenza tra soggetto formale e reale viene equiparata a inesistenza totale dell'operazione, con conseguente assimilazione alle ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti. I presupposti oggettivi dell'imposta – che attengono alla realtà dell'operazione economica – vengono indebitamente confusi con il profilo soggettivo dell'identità delle parti¹⁹⁵.

https://www.giustiziatributaria.it/documenti/seminari_corsi_formazione/SEMINARIO_SAN%20SERVOLO_14_15novembre2014/Relazione%20Giovanardi.pdf.

¹⁹² Cass. civ., sez. V, 5 giugno 2003, n. 8959.

¹⁹³ Corte di Giustizia, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV*.

¹⁹⁴ Cass., sez. V, 13 marzo 2013, n. 6229.

¹⁹⁵ v. A. Giovanardi, *L'evoluzione della giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti*, cit.; C. Ferriani, *L'inesistenza penale dell'operazione tra realtà economica e costruzione giurisprudenziale*, cit., p. 3 ss.

In termini di onere della prova, dunque, posto che risulta pacifico che lo stesso sorga in capo all'Amministrazione¹⁹⁶, in ottemperanza dell'art. 2697 cod. civ.¹⁹⁷, il problema consiste nel fatto che l'Amministrazione è chiamata a dimostrare la sola divergenza soggettiva, da cui automaticamente si presume la conoscenza e dunque la sussistenza dell'elemento soggettivo; starà poi al contribuente dimostrare la propria buona fede. Si tratta tuttavia di una prova intrinsecamente negativa, che si traduce in una *probatio diabolica*.

L'equiparazione tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti comporta, dunque, la sostanziale irrilevanza dell'elemento soggettivo, in aperto contrasto con l'impostazione unionale.

Il tema della buona fede assume un rilievo centrale nella ricostruzione del diritto alla detrazione. Il sistema dell'Iva si fonda sulla neutralità, realizzata attraverso la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti rispetto a quella dovuta sulle successive operazioni imponibili. Tuttavia, il meccanismo funziona solo se i soggetti passivi possono fidarsi della sua regolarità e della legittimità delle operazioni in cui sono coinvolti.

Dunque, la buona fede rappresenta una condizione essenziale ai fini del corretto funzionamento del sistema d'imposta.

Coerentemente, la perdita del diritto alla detrazione viene giustificata, nella giurisprudenza unionale, non come sanzione, bensì come conseguenza del venir meno di uno dei fondamenti del sistema, laddove il contribuente partecipi consapevolmente – o per negligenza – a un'operazione fraudolenta. Tuttavia, sebbene il diniego della detrazione non sia formalmente qualificato come una misura sanzionatoria, si tratta di una misura che produce effetti sostanzialmente afflittivi, ponendo interrogativi in ordine alla sua compatibilità con i principi di neutralità e proporzionalità.

¹⁹⁶ Cass., sez. V, 19 settembre 2007, n. 21953: «nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione provare che l'operazione commerciale non è stata mai posta in essere [...] Simile tesi è esplicitamente ribadita nella sentenza Cass., sez. V, 21 agosto 2007, n. 17799, secondo cui costituisce giurisprudenza consolidata il principio per cui l'onere per il contribuente di provare la veridicità delle fatture sorge soltanto quando l'Amministrazione finanziaria adduca elementi idonei a farne sospettare la non veridicità, risultando invece infondata la tesi secondo cui tutte le fatture si presumerebbero false fino a prova contraria offerta dal contribuente».

¹⁹⁷ Ai sensi dell'art. 2697 c.c., «chi vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento».

Il progressivo consolidarsi dei principi unionali in materia ha imposto una revisione dell'approccio tradizionalmente seguito dalla giurisprudenza nazionale. La Corte di Cassazione inizia, dunque, a recepire il criterio della "conoscenza o conoscibilità" della frode, affermando che, anche nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il disconoscimento della detrazione richiede la dimostrazione della partecipazione consapevole o colpevolmente inconsapevole del contribuente.

A onor del vero, si registrano orientamenti giurisprudenziali interni non sempre coerenti, come di seguito precisato.

Secondo un primo indirizzo, esemplificato dalla Cass. 1950/2007, una volta che l'Amministrazione abbia dimostrato, anche in via indiziaria o presuntiva (purché rispettando i requisiti di gravità, precisione e concordanza), l'inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrare la sua buona fede, fornendo riscontri precisi sul proprio stato soggettivo *"in ordine all'altruità della fatturazione, non esaurienti nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'Iva riportata sulla fattura"*¹⁹⁸.

Un diverso orientamento emerge invece nella Cass. 2779/2009, in cui la Corte attribuisce rilievo alla consapevolezza del contribuente, richiedendo che gli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione siano idonei a dimostrare, secondo i canoni di gravità, precisione e concordanza, la partecipazione consapevole alla frode. Afferma, infatti, che *"spetta al giudice del rinvio valutare se gli elementi accertati, offerti dall'Amministrazione per giustificare la pretesa fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione della contribuente alla frode (...) abbiano i necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza, a fronte dei quali spetta alla contribuente l'onere di fornire la prova contraria"*¹⁹⁹.

Dunque, l'operazione resta giuridicamente qualificata come fittizia, ma gli effetti pregiudizievoli non si producono nei confronti del contribuente che dimostri di aver operato in condizioni di ignoranza incolpevole, in quanto la buona fede assume funzione esimente.

¹⁹⁸ Cass., sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1950.

¹⁹⁹ Cass., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2779.

Nonostante il riconoscimento della rilevanza dello stato soggettivo del contribuente, permane una significativa distanza tra la logica unionale e quella nazionale. Infatti, mentre nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si parte da una presunzione di buona fede del soggetto passivo, superabile solo mediante la prova della conoscenza o conoscibilità della frode, nella giurisprudenza nazionale si afferma una presunzione inversa, che tende a far discendere dalla mera irregolarità dell'operazione la consapevolezza del contribuente²⁰⁰.

Questa divergenza si riflette direttamente sulla ripartizione dell'onere della prova.

Nel diritto comunitario la perdita del diritto alla detrazione si configura quale conseguenza della violazione di un dovere di diligenza, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'Amministrazione.

Nel diritto interno, invece, il diniego è stato tradizionalmente ricondotto al divieto di detrarre l'imposta assoluta nei confronti di un soggetto diverso dal reale cedente, con la conseguenza che l'onere di diligenza finisce per assumere il ruolo di mera circostanza esimente. In assenza di un comportamento attivo volto a interrompere la catena fraudolenta, il cessionario viene considerato di fatto partecipe della frode, mentre la prova dell'esistenza della stessa tende ad essere utilizzata per desumere automaticamente la consapevolezza del contribuente. Ne deriva un modello che, pur evocando il criterio della conoscenza o conoscibilità, continua a presentare tratti marcatamente oggettivistici²⁰¹.

Il quadro muta con la sentenza Cass. 25779/2014, in cui la Suprema Corte, richiamando espressamente i principi di diritto elaborati dalla Corte di Giustizia in tema di neutralità dell'Iva e diritto alla detrazione quale suo fondamentale corollario²⁰², conclude che *“a fronte di una apparente regolarità contabile delle fatture contestate, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare – anche avvalendosi di presunzioni semplici – che si tratti di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, dimostrando, nel primo caso, che le operazioni non sono state effettuate e, nel secondo caso, che il contribuente sapeva o*

²⁰⁰ Sul punto, v. M. Interdonato, *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di giustizia e i casi di operazioni IVA in malafede, ma senza danno per il gettito*, in «Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti», rivista quadrimestrale, n. 1/2022.

²⁰¹ F. Ruis, *Operazioni IVA soggettivamente inesistenti. Ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente e conseguenze ai fini delle imposte dirette*, documento della Guardia di Finanza, 15 giugno 2015.

²⁰² Corte di giustizia, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*; 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*..

avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore²⁰³”.

La citata Corte chiarisce il funzionamento della prova nel processo tributario, attribuendo un ruolo centrale alle presunzioni semplici, le quali, ove dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, possono costituire prova autosufficiente, idonea a fondare il libero convincimento del giudice anche in assenza di prova diretta. Inoltre, il giudice può basare la propria decisione anche su un unico elemento presuntivo, purché adeguatamente qualificato, e tale da rendere improbabili e illogiche eventuali ricostruzioni alternative.

La Corte prosegue con una disamina dei singoli requisiti di cui all'art. 2729 c.c.²⁰⁴: *“la precisione non attiene al momento della inferenza logica, ma rappresenta una preconditione dello schema presuntivo, da riferire alla certezza storica del fatto assunto a termine iniziale del ragionamento induttivo (per evitare che l'inferenza sia applicata ad ipotesi, piuttosto che a fatti); la “concordanza” non presuppone plurime conseguenze logiche desumibili dal fatto noto, ma attiene ai rapporti logici di compatibilità/esclusione tra i fatti assunti come noti (onde evitare antinomie interne al processo logico); la “gravità” riguarda il livello di certezza probabilistica, non scientifica, del risultato probatorio offerto dalla presunzione, quale prova logica²⁰⁵, senza che debbano necessariamente escludersi altre possibili e diverse conseguenze dai fatti noti – purché rivestano un ruolo recessivo in termini di frequenza statistica – ed essendo dunque sufficiente che la presunzione applicata non conduca a plurimi risultati egualmente probabili, ma inconciliabili”.*

Tali requisiti non devono necessariamente riguardare i singoli elementi indiziari - che, anche qualora ne fossero privi, potrebbero concorrere a formare il convincimento del giudice, se confortati da ulteriori elementi di prova – *“potendo sussistere anche solo complessivamente e nelle loro reciproche interconnessioni, in quanto relativi alla prova presuntiva, piuttosto che ai singoli indizi che concorrono a formarla”.*

La Suprema Corte non si limita alla tradizionale bipartizione in operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, ma prevede l'ulteriore ipotesi, *sui generis*, delle frodi carousel, distinguendo in relazione alle stesse i diversi livelli dell'onere probatorio. Nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare

²⁰³ V. anche Cass., sez. V, 2014, nn. 9001, 5979 e 13787; 2013, nn. 24426 e 6229; 2012, nn. 23074 e 9108; 2011, n. 10414; 2008, nn. 15395 e 2847; 2007, n. 21953; 2005, n. 27341.

²⁰⁴ Ai sensi dell'art. 2729 c.c., «le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti»

²⁰⁵ Cass., sez. V, 2014, n. 13806; cfr. Cass., sez. V, 2003, n. 11906.

unicamente la mancata realizzazione dell'operazione economica. Nelle ipotesi più semplici di operazioni soggettivamente inesistenti, caratterizzati da schemi triangolari (*conduit company, missing trader e broker*) la prova può esaurirsi nella dimostrazione della natura fittizia del soggetto interposto.

In questi due primi casi di bipartizione, dunque, la presunzione permane di mala fede del contribuente, ma non risulta irragionevole né lesiva dei diritti del singolo, in quanto è effettivamente presumibile che lo stesso abbia contezza dell'essersi inserito in uno schema fraudolento, date le evidenze presenti nelle operazioni (in un caso l'operazione non esiste, nell'altro il rapporto è immediato).

Nel caso delle frodi carosello, invece, non è sufficiente provare gli elementi oggettivi della frode (tra questi la Corte di Cassazione indica l'inesistenza di una autonoma struttura operativa del cedente ed il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento fraudolento di un utile da parte della c.d. cartiera), ma è necessaria la prova - come visto anche in via presuntiva, ma non esauribile in mere contestazioni - della consapevolezza del cessionario.

A questo punto graverà sull'operatore economico la prova liberatoria contraria di aver ignorato, pur in presenza della diligenza richiesta, la reale natura delle operazioni fraudolente²⁰⁶.

La Corte, inoltre, individua il parametro di diligenza cui attenersi, richiedendo all'operatore economico di dimostrare di non aver potuto, secondo elementi oggettivi, conoscere dei rapporti intercorsi tra i soggetti che lo precedevano nella catena o di averli ignorati nonostante l'aver mantenuto lo standard di diligenza richiesto a un operatore accorto in relazione all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata.

Si tratta di uno schema a due livelli. Qualora l'Amministrazione dimostri, anche in via presuntiva, che:

- l'operazione è inesistente;
- la frode si è effettivamente realizzata;
- il contribuente ne era consapevole, ovvero avrebbe dovuto esserlo secondo il parametro dell'ordinaria diligenza,

²⁰⁶ Cass., sez. V, 2012, n. 23074; 2011, n. 19332; cfr. Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*; 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*.

grava sul soggetto passivo l'onere di fornire prova contraria²⁰⁷.

Rispetto alle modalità mediante le quali tale prova liberatoria possa essere accolta, nella pronuncia in esame la Corte asserisce che *“ai fini della prova liberatoria il contribuente non può limitarsi a far leva sulla regolarità formale delle scritture e della documentazione contabile, ovvero limitarsi a provare che la mercé sia stata effettivamente consegnata ed il corrispettivo (Iva compresa) effettivamente pagato, trattandosi di circostanze compatibili (ed anzi insite) nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, oltre che facilmente falsificabili dal contribuente”*. Inoltre, richiamandosi alla giurisprudenza comunitaria, esclude che al contribuente possano essere imposti oneri investigativi generalizzati, quali verifiche complesse sulla qualità di soggetto passivo del fornitore, controlli sulla sua struttura organizzativa o accertamenti complessi eccedenti l'ordinaria diligenza. Tuttavia, in presenza di indizi idonei a far sorgere sospetti, è richiesto all'operatore di attivarsi, assumendo informazioni sul proprio contraente al fine di verificarne l'affidabilità.

Nello stesso filone si inseriscono le pronunce successive, che perpetrano la medesima impostazione “ibrida”: a fronte di una contestazione fondata su elementi presuntivi circa l'inesistenza dell'operazione, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la reale esistenza. Solo ove l'Amministrazione provi anche gli elementi della frode e la partecipazione del cessionario, spetta a quest'ultimo fornire la prova contraria; peraltro, permane la questione critica della conoscibilità, essendo richiesto un onere di diligenza ulteriore nel caso in cui, *ex post*, l'Amministrazione dimostri che vi potevano essere elementi tali da far sorgere il sospetto, non rilevando né la regolarità fiscale, né la mancanza di benefici dalla cessione dei beni o dei servizi²⁰⁸.

Tali principi sono stati ripresi e ampliati dalla più recente giurisprudenza di legittimità. In particolare, merita attenzione la sentenza della Corte di Cassazione del 26 gennaio 2026²⁰⁹, in cui si assiste a un pieno recepimento degli approdi della giurisprudenza unionale; e ciò in

²⁰⁷ Giovanardi, *Frodi IVA*, cit, disponibile al link:

https://www.giustiziatributaria.it/allegati/frodi_iva_giovanardi_3_12_2012.pdf.

²⁰⁸ S. Reali, *La detrazione dell'IVA in ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti nei più recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità. Nota a Cass., sez. V, 1° marzo 2024, n. 5594*, in «Democrazia e Diritti Sociali», n. 1/2025, pp. 10 e ss., disponibile all'indirizzo: <https://www.democraziaedirittisociali.it/wp-content/uploads/2025/07/Reali.pdf>.

²⁰⁹ Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, sent. n. 828/2026, depositata il 10 febbraio 2026.

quanto tale sentenza richiama espressamente, tra le altre, le decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle cause *Global Ink Trade* (C-537/22) e *Aquila Part Prod Com* (C-512/21)²¹⁰.

La Corte si allinea al principio secondo cui “*la diligenza dovuta dal soggetto passivo e le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che, con il suo acquisto, non possa essere consapevole di un’evasione IVA commessa da un operatore a monte dipendono dalle circostanze del caso di specie e, in particolare, dalla questione se esistano o meno indizi che consentano al soggetto passivo, al momento dell’acquisto da lui effettuato, di sospettare l’esistenza di irregolarità o di una frode*²¹¹”. Tuttavia, prosegue, “*non si può esigere dal contribuente che esso proceda a verifiche complesse e approfondite, come quelle che l’amministrazione tributaria ha i mezzi per effettuare*²¹²”.

La Corte censura la decisione del giudice di merito, il quale aveva desunto la consapevolezza del contribuente da elementi riferibili esclusivamente alla figura del fornitore (quali l’assenza di struttura organizzativa, la mancanza di manodopera, la simulazione di mezzi produttivi), i quali sono idonei a dimostrare l’esistenza di una frode, ma non sono sufficienti a provare la consapevolezza o conoscibilità da parte del cessionario.

Individua, dunque, una tipologia di elementi idonei a fondare l’elemento soggettivo: non già caratteristiche del cedente, bensì anomalie riconducibili all’operazione e percepibili dal cessionario, quali prezzi fuori mercato, modalità di pagamento anomale, dinamiche commerciali incoerenti.

Al contrario, ove il fornitore appaia formalmente regolare, il contribuente, che è ovviamente sprovvisto dei mezzi propri dell’Amministrazione dai quali desumere elementi di condotte fraudolente, non può essere gravato dell’onere di accertare condotte fraudolente occultate a monte della catena²¹³.

²¹⁰ Corte di Giustizia, 11 gennaio 2024, causa C-537/22, *Global Ink Trade*; 1° dicembre 2022, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com*.

²¹¹ In tal senso, v., ex multis, Cass., sez. V, 2014, nn. 9001, 5979 e 13787; 2013, nn. 24426 e 6229; 2012, nn. 23074 e 9108; 2011, n. 10414; 2008, nn. 15395 e 2847; 2007, n. 21953; 2005, n. 27341; v. altresì *Le operazioni soggettivamente inesistenti: la struttura, le implicazioni fiscali e l’onere probatorio*, disponibile all’indirizzo: <https://www.filodiritto.com/le-operazioni-soggettivamente-inesistenti-la-struttura-le-implicazioni-fiscali-e-lonere-probatorio>.

²¹² *Global Ink Trade*, causa C-537/22, cit., punto 39.

²¹³ G. Bizzini, *Le operazioni soggettivamente inesistenti, la detrazione IVA e l’onere della prova*, p. 2 ss.

La citata Corte ribadisce così che la prova dell'elemento soggettivo deve essere incentrata sulla posizione del cessionario e non può essere desunta automaticamente dalle caratteristiche del fornitore.

Afferma che *“ove si verta in tema di corretto esercizio della detrazione, in relazione a fatture di acquisto emesse da società prive di organizzazione o da soggetti interposti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione s'inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, ma in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza, in ragione della qualità professionale ricoperta, nonché della sostanziale inesistenza del contraente²¹⁴”*.

Solo ove l'Amministrazione assolva a tale onere (...) graverà sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, al fine di non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto²¹⁵”.

Questo schema era già stato proposto, come abbiamo visto, in passato, senza però che l'Amministrazione si allineasse ad esso nella concreta applicazione.

La pronuncia in esame segna, tuttavia, un passaggio ulteriore, in quanto la Corte fonda il principio di diritto enunciato su esplicito e aggiornato richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ed in particolare alla sentenza *Aquila part*: la Corte si rimette infatti alle linee guida espresse nella sentenza stessa in relazione alle condizioni in presenza delle quali l'Amministrazione può legittimamente negare il diritto alla detrazione, chiarendo che il diniego non può fondarsi su automatismi o presunzioni generiche, ma richiede la dimostrazione sulla base di elementi oggettivi, della partecipazione – anche solo colpevolmente inconsapevole²¹⁶ – alla frode.

²¹⁴ Cass., ord. 24 aprile 2024, n. 14102.

²¹⁵ V., *ex multis*, Cass., sez. V, 2012, n. 23074; 2011, n. 19332; cfr. Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*; 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*.

²¹⁶ Corte di giustizia, 18 maggio 2017, causa C-624/15, *Litdana*, punto 33; 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*; 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*, punto 46; 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punti 45, 46 e 56. 2012, *Mahagében e David*, causa C-80/11 e causa C-142/11, punto 46; CGUE, 6 luglio 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, causa C-439/04 e causa C-440/04, punti 45, 46, 56.

Ma qual è la diligenza richiesta al soggetto passivo al fine di escludere la sua consapevolezza?

La Corte osserva come tali misure dipendano dalle circostanze del caso e, in particolare, dall'esistenza di indizi che consentano al soggetto passivo, al momento dell'acquisto da lui effettuato, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode senza tuttavia giungere a ricerche complesse e approfondite, come quelle che solo l'Amministrazione tributaria ha i mezzi per effettuare²¹⁷. Se in un primo momento l'approccio dei Supremi Giudici si dimostrava più rigido, nel corso del tempo si evince una progressiva adesione ai principi espressi dalla giurisprudenza unionale alla quale la Corte mostra di adeguarsi.

3.1.5. *La responsabilità solidale del cliente*

Nelle premesse al presente capitolo abbiamo anticipato come l'ordinamento reagisca su due fronti distinti alle frodi carosello.

Il primo strumento di contrasto è stato individuato nella negazione del diritto alla detrazione in capo al soggetto passivo che, sulla base di elementi oggettivi, si dimostri fosse a conoscenza che le sue operazioni si inserivano in un contesto fraudolento, o che avrebbe dovuto esserlo, secondo lo standard di diligenza richiesto all'accorto imprenditore nel settore di attività.

La *ratio* dovrebbe essere rinvenibile nel ripristino di una neutralità violata dall'omissione del versamento da parte del soggetto interposto.

Parallelamente alla costruzione pretoria in tema di diniego di detrazione, il legislatore, al fine di contrastare le frodi mediante un rafforzamento della riscossione, ha introdotto l'art. 60-bis del D.P.R. 633/1972, recependo quanto prescritto dall'art. 21, par. 3 della Sesta direttiva (77/388/CEE), ai sensi del quale “*gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta*²¹⁸”, nonché dall'art. 205 della Direttiva Iva²¹⁹, che si esprime negli stessi termini²²⁰.

²¹⁷ su In tal senso, v. Corte di giustizia, 11 gennaio 2024, causa C-537/22, *Global Ink Trade*, disponibile InfoCuria (https://www.njus.it/upload/news/6844/C537_22.pdf).

²¹⁸ Art. 21, par. 3, dir. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977.

²¹⁹ Art205, dir. 2006/112/CE: «*nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA*».

²²⁰ Alberto Marcheselli, Mauro Tortorelli, Luca Costanzo, *Accertamenti tributari*, op. cit. Giuffrè, 2022, p. 959.

Nella sentenza C-384/04 (*Federation of Technological Industries e A.*), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha chiarito che tale obbligazione solidale può essere effettivamente introdotta, ma nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento comunitario, con particolare riguardo a quelli di certezza del diritto e di proporzionalità²²¹. Il principio di proporzionalità è evocato come criterio “contro limite” dell'azione degli Stati membri: pur essendo legittime misure volte a preservare efficacemente gli interessi erariali, esse non devono eccedere lo stretto necessario ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e a contrastare le frodi²²².

L'art. 60-*bis* è stato introdotto con la Legge Finanziaria 2005²²³, al fine di contrastare gli effetti dirompenti delle frodi Iva mediante la previsione di un meccanismo di responsabilità solidale del cessionario, in caso di omesso versamento dell'Iva da parte del cedente relativa a rivendite effettuate a prezzi inferiori al valore normale, nelle categorie merceologiche individuate con decreto ministeriale²²⁴. In tale logica, la solidarietà assume le vesti di una “coobbligazione dipendente illimitata” del cessionario rispetto all'obbligazione principale del cedente: essa presuppone l'esistenza di un debito a monte e mira a rafforzare la posizione creditoria dell'Erario coinvolgendo soggetti che presentino una significativa connessione con fatto economico rilevante (per evitare contrasti con l'art. 53 Cost.).

La fattispecie si fonda sulla combinazione di quattro elementi:

- i) l'omesso versamento dell'imposta da parte del cedente con riferimento alla specifica operazione;
- ii) la cessione dei beni appartenenti ai settori individuati dal D.M. 22 dicembre 2005 (integrato dal D.M. 31 ottobre 2012);
- iii) la conclusione dell'operazione a un corrispettivo inferiore al valore normale, il quale è ricostruibile con richiamo all'art. 14 del D.P.R. 633/72, ai sensi del quale “*Per valore normale si intende l'intero importo che il cessionario o il committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di*

²²¹ V., in tal senso, Corte di giustizia, 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Schlossstrasse*, punto 44; 26 aprile 2005, causa C-376/02, *Goed Wonen*, punto 32.

²²² V., in tal senso, *Molenheide e a.*, cit., punto 47

²²³ Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

²²⁴ D.M. 22 dicembre 2005 (Ministro dell'economia e delle finanze), art. 1, in materia di responsabilità solidale IVA ex art. 60-bis, commi 2 e 3, D.P.R. n. 633/1972.

libera concorrenza, a un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione²²⁵”. Si tratta, comunque, di un valore che dipende da molteplici fattori, oltre al fatto che, trattandosi di una media, richiama in *re ipsa* la possibilità di prospettare un prezzo inferiore alla stessa; e

- iv) l’esecuzione della cessione nei confronti di un cessionario soggetto ad Iva.

Mentre nel caso della negazione della detrazione, la prova della propria buona fede costituisce circostanza esimente, nell’ambito dell’art. 60-bis “*l’obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell’imposta²²⁶*”.

La prova contraria è particolarmente gravosa, non solo perché è richiesta la forma documentale e con oggetto tipizzato, ma anche perché pretende, in sostanza, la dimostrazione della non connessione tra prezzo sotto il valore normale e inadempimento del cedente, che equivale a provare in negativo il *quid* della frode. Inoltre, può essere offerta solo mediante ricostruzioni complesse (ad esempio dimostrando che l’inadempimento del cedente sia dipeso da fattori sopravvenuti). Non rilevando la prova della buona fede del cessionario, l’art. 60-bis sembrerebbe dare luogo a una forma responsabilità solidale, salva prova di un fatto impeditivo²²⁷.

Nel modo in cui è formulato, l’art. 60-bis tende a porsi, dunque, in una posizione di *favor* rispetto all’Amministrazione finanziaria, consentendole di sottrarsi all’onere di provare l’elemento psicologico della conoscenza o conoscibilità della frode, dovendo dimostrare unicamente le circostanze relative all’omesso versamento dell’Iva e all’inferiorità al valore di mercato.

²²⁵ Art. 14, D.P.R. n. 633/1972.

²²⁶ Art. 60-bis, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.

²²⁷ A. Marcheselli, M. Tortorelli, L. Costanzo, *Accertamenti tributari*, op. cit., p. 960.

Di conseguenza, la coobbligazione può colpire soggetti partecipi, conniventi o addirittura estranei, laddove sia integrata dalla combinazione oggettiva delle quattro condizioni elencate in precedenza²²⁸.

In tale prospettiva, la norma non può che essere interpretata quale presunzione legale relativa di rischio frode, costruita sul differenziale di prezzo “eccessivo” rispetto alle aspettative di mercato e sul dato dell’omesso versamento quale indice, almeno presuntivo, di disallineamento tra Iva addebitata e Iva versata²²⁹.

La *ratio* antifrode, dunque, si collega direttamente al funzionamento stesso delle frodi carosello, in cui la vendita “sotto il valore normale” è resa economicamente praticabile dall’appropriazione dell’Iva incassata e non versata da parte di un soggetto interposto che si rende irreperibile o risulta nulla tenente; di qui l’idea di trasferire sul cessionario l’onere del pagamento quando l’Erario non riesca a soddisfare il credito nei confronti del *missing trader*.

La critica che occorre muovere sta nel fatto che l’equivalenza “omesso versamento + prezzo sotto il valore normale” e “frode” non è necessitata. Si tratta di condizioni che possono verificarsi anche al di fuori di una cornice fraudolenta (basti pensare al caso dell’impresa in grave crisi che venda a prezzi particolarmente vantaggiosi e, per le medesime ragioni, non riesca poi a versare l’imposta). Il problema di individuare aprioristicamente dei fattori in forza dei quali scatti automaticamente la misura della responsabilità solidale sta nel fatto che non si tiene conto delle contingenze del caso concreto, e se il soggetto ha adempiuto ai propri obblighi dichiarativi, l’omissione del fornitore non può essere elevata *ex se* a sintomo di frode²³⁰.

Il rischio è quello di operare su automatismi non dimostrativi della frode, sollevando l’Amministrazione dall’onere di provarla e rendendo irrilevante ogni ulteriore dimostrazione

²²⁸ A. Mondini, *La nuova responsabilità del cessionario IVA e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, op. cit.: «la misura ha natura prettamente procedimentale, ovvero di ausilio alla riscossione per il Fisco, il quale non è in grado di recuperare l’imposta dalla “cartiera” (per quanto, invero, l’articolo taccia tale aspetto) e si basa su una presunzione (il corrispettivo al di sotto del valore normale) per “derogare” ai normali obblighi di versamento del tributo».

²²⁹ F. Amatucci, *Frodi carosello e “consapevolezza” del cessionario IVA*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», n. 1/2012.

²³⁰ G. Girelli, *Le frodi IVA fra tutela dell’interesse erariale e salvaguardia dei diritti del contribuente*, op.cit. p. 4.; A. Giovanardi, *Le frodi Iva, Profili ricostruttivi*, op. cit., p. 234.

di buona fede estranea alla prova tipizzata. Ne discende una duplice tensione: sia con il principio di neutralità, poiché l'Iva tende a perdere la sua caratteristica di imposta neutrale per gli operatori incolpevoli, sia con il principio di proporzionalità, così come affermato nella causa C-384/04, in cui la Corte di Giustizia ha escluso modelli che rendano impraticabile la prova contraria e che trasformino la solidarietà in responsabilità oggettiva.

3.1.6. *La moltiplicazione della richiesta dell'iva*

L'obiettivo dell'azione amministrativa dovrebbe essere rinvenuto nel ripristino della neutralità: a fronte di indebiti vantaggi conseguiti mediante l'interposizione fittizia di soggetti passivi che omettono il versamento dell'Iva, il recupero dovrebbe colpire in modo coerente l'alterazione del meccanismo, ossia ricondurre l'imposta detratta a quella dovuta, senza trasformare la reazione antifrode in un'occasione di aggravio eccedente l'evaso.

La finalità di recupero, in questa veste, assume anche, come abbiamo visto, la funzione di "contro-limite", nel senso che l'Erario non può eccedere quanto necessario per il raggiungimento dei propri obiettivi antifrode; dunque, non può riscuotere più di quanto sottratto attraverso il mancato versamento del soggetto evasore, perché ogni pretesa ulteriore travalicherebbe la legittima finalità del ripristino.

La neutralità, dunque, è ricondotta sia al divieto di doppia imposizione che di non imposizione²³¹, nel senso che il mercato unico richiede una parità concorrenziale tra operazioni e merci, impedendo effetti cumulativi o buchi di imposizione che alterino la concorrenza. Si legge, in tal senso, una tensione tra due principi: neutralità come ripristino delle simmetrie del tributo e proporzionalità come limite alla pretesa.

In contrasto con quanto appena affermato, si è imposto il fenomeno della "*moltiplicazione della richiesta dell'Iva evasa*", che si manifesta quando l'Amministrazione - nelle frodi carosello più complesse, caratterizzate da molteplici interposizioni di *buffer companies* - a fronte dell'omesso versamento da parte del *missing trader*, sposta l'azione accertativa sui soggetti a valle, disconoscendo il diritto alla detrazione non solo all'interponente, ma anche ai soggetti filtri, sulla base dell'assunto secondo cui è sufficiente dimostrare, anche per

²³¹A. Giorgi, *La disciplina IVA delle cessioni di beni destinati esclusivamente allo svolgimento di un'attività esentata o escluse dal diritto a detrazione: esclusioni, esenzioni e divieto di doppia imposizione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in «Rassegna tributaria», n. 4/1997, p. 941.

presunzioni, che gli stessi sapevano o non potevano non sapere della frode altrui. La pretesa, allora, può spingersi ben oltre il recupero dell'imposta evasa, sino ad importi n-volte superiori rispetto all'omesso versamento²³².

Il criterio della conoscenza o conoscibilità, dunque, per come è strutturato, comporta il venir meno della detrazione anche nel caso in cui la condotta fraudolenta si sia verificata in una fase precedente della catena commerciale, senza che ciò possa incidere sulla validità dell'operazione intercorsa tra cedente e cessionario. In altri termini, pur restando integra e giuridicamente valida la cessione del bene o la prestazione del servizio, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a negare il diritto alla detrazione al soggetto che abbia partecipato consapevolmente, o con colpa, al meccanismo fraudolento²³³.

Proviamo a ricostruire il quadro sistematico.

Il punto di partenza è rappresentato dal principio di neutralità dell'Iva, in forza del quale ogni operatore economico detrae l'imposta assolta a monte, così che il tributo gravi, in definitiva, unicamente sul consumatore finale. Si tratta di un principio fondamentale del sistema, tendenzialmente pieno e incondizionato, che, tuttavia, entra in crisi nel momento in cui il *missing trader* omette di versare l'imposta all'Erario.

In linea teorica, il ripristino della neutralità imporrebbe di recuperare l'imposta direttamente nei confronti del soggetto inadempiente. Tuttavia, tale soluzione si rivela nella pratica difficilmente perseguibile, poiché il *missing trader* è privo di consistenza economica e, tendenzialmente, fa in modo di rendersi irreperibile²³⁴. Di conseguenza, l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria si sposta sugli altri soggetti della catena commerciale, dando luogo all'applicazione del criterio del *knew or should have known*, in base al quale il diritto alla detrazione può essere negato a chi sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode.

Ipotizziamo che il *missing trader* ometta di versare un'imposta pari a 10 euro e che venga dimostrata la conoscenza o conoscibilità della frode in capo agli altri soggetti della catena, supponiamo quattro. A fronte di una perdita erariale di 10 euro, l'Amministrazione

²³² A. Giovanardi, *Le frodi IVA*, in «Giustizia Tributaria», 3 dicembre 2012, p. 8, disponibile all'indirizzo: https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/frodi_iva_giovanardi_3_12_2012.pdf.

²³³ A. Marcheselli, M. Tortorelli, L. Costanzo, *Accertamenti tributari*, op. cit., p. 952.

²³⁴ E. Covino – R. Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in «Dialoghi tributari», n. 4/2012.

finanziaria si troverebbe a recuperarne complessivamente 40. Come spiegarsi, a fronte di un obiettivo teso al ripristino della neutralità, e che quindi avrebbe richiesto il recupero di 10 euro, i 30 euro eccedenti?

Quest'approccio viene giustificato sostenendo che il diniego del diritto alla detrazione si inserisce in un'ottica anti-fraudolenta e antiabusiva. Tuttavia, come noto, affinché l'abuso o la frode si possano configurare, è necessario il conseguimento di un *profittamento consapevole*. Se tale ricostruzione può apparire coerente nei casi di partecipazione consapevole alla frode, come giustificarlo in ipotesi di mera conoscibilità, in cui è chiaro che manchi l'intento di profitto indebito?

La giustificazione della detrazione viene a questo punto ricondotta alla necessità di responsabilizzare gli operatori economici, imponendo loro di verificare l'affidabilità dei propri partner commerciali ed evitare il coinvolgimento in circuiti sospetti. Si tratta, in sostanza, di una logica di "allocazione del rischio", che, tuttavia, si discosta dalla funzione originaria dell'Iva, trasformando il diniego della detrazione in uno strumento con effetti marcatamente afflittivi e sanzionatori. Posta anche la legittimità dell'irrogazione di sanzioni e interessi per l'imposta illegittimamente detratta, pare chiaro che si assista a un complessivo aggravamento del carico economico per il contribuente che difficilmente si può interpretare come rispettoso del principio di proporzionalità.

Nell'ordinamento interno, il sistema Iva prevede un fisiologico fenomeno di "doppio recupero" dell'imposta, che deriva dall'applicazione congiunta di due regole autonome: il diniego della detrazione in capo al cessionario - in forza del combinato disposto degli artt. 19 e 26 D.P.R. 633/72 - e l'obbligo di versamento da parte del cedente, in virtù del principio di cartolarità di cui all'art. 21 del medesimo Decreto²³⁵.

Come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità, tale meccanismo risponde all'esigenza di preservare la coerenza del sistema Iva in presenza di operazioni inesistenti²³⁶.

²³⁵F. Amatucci, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», 2012, p. 3.

²³⁶ Cass., sez. V, 10 giugno 2005, n. 12353: «*da un lato incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, e, dall'altro, incide direttamente, in combinato disposto con gli artt. 19, comma 1, e 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del relativo presupposto, ossia dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*».

Ai fini del ripristino della neutralità, sarebbe sufficiente l'obbligo di versamento dell'imposta. Anche nei casi in cui non sia possibile rivalersi sul *missing trader* inadempiente, tale obbligo potrebbe infatti traslare sul cessionario attraverso strumenti di responsabilità solidale, senza necessità di ricorrere anche al disconoscimento del diritto alla detrazione (misura che rischierebbe di eccedere la funzione di riequilibrio del sistema).

Invero, nelle frodi carosello questo meccanismo viene ulteriormente amplificato, poiché al recupero dell'imposta nei confronti del *missing trader* si aggiunge il diniego della detrazione nei confronti degli altri soggetti della catena.

Proviamo a muovere un ragionamento alternativo: cosa accadrebbe se, invece di qualificare le frodi carosello come operazioni soggettivamente inesistenti, le riconducessimo alla categoria delle frodi da riscossione?

Il momento patologico della frode risiede nell'omesso versamento dell'imposta, non nella simulazione dell'operazione, la quale è reale, e non vi sarebbe alcuna necessità di simularla per ottenere un vantaggio fiscale, laddove lo stesso deriva esclusivamente dal mancato versamento dell'imposta. In assenza di un accordo simulatorio tra le parti, non può configurarsi una vera e propria inesistenza dell'operazione. Tale accordo, peraltro, mancherebbe chiaramente nei casi di "conoscibilità" della frode.

Il diniego della detrazione, in tal caso, non dipenderebbe dall'inesistenza dell'operazione, ma dalla presunta mancanza di diligenza del cessionario nel verificare l'affidabilità del proprio fornitore²³⁷.

Se si accede a tale diversa qualificazione, il *focus* si sposta dal principio di cartolarità all'omesso versamento dell'imposta. In questa prospettiva, l'Iva è dovuta solo una volta e non appare più giustificata l'applicazione dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. 633/1972.

Il fenomeno del doppio recupero, quindi non sarebbe più inteso come conseguenza fisiologica del sistema, ma come effetto derivante da una qualificazione non coerente con la reale natura della frode.

Inoltre, se la frode è qualificata come operazione inesistente, il vizio si dirama lungo tutta la catena, giustificando un diniego – piuttosto - generalizzato del diritto alla detrazione. Se, al

²³⁷A. Marcheselli, M. Tortorelli, L. Costanzo, *Accertamenti tributari*, op. cit., p. 952.

contrario, si riconduce il fenomeno alla categoria delle frodi da riscossione, l'attenzione si concentra sul soggetto che non versa l'imposta, mentre le operazioni a valle restano valide e il diritto alla detrazione sorge regolarmente.

In tal caso, lo strumento principe non sarebbe più quello della negazione della detrazione, bensì quello, normato sia a livello unionale che domestico, della responsabilità solidale di cui all'art. 60-*bis*.

La negazione del diritto assumerebbe dunque una funzione mirata e residuale, limitata a colpire i soggetti effettivamente coinvolti nella frode.

Il criterio della consapevolezza si trasforma così da strumento di moltiplicazione a criterio di selezione, volto a individuare i soggetti che hanno effettivamente partecipato al meccanismo fraudolento.

A tal proposito, si pone un ulteriore problema, relativo alla possibile cumulabilità tra la negazione del diritto di detrazione e l'applicazione dell'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, in merito alla responsabilità solidale.

Poniamo il caso, a titolo esemplificativo, in cui i beni ceduti siano dei computer (rientranti in una delle categorie merceologiche individuate dal D.M. del 2005). Qualora l'Amministrazione finanziaria accerti che il fornitore ha ommesso il versamento dell'imposta e che i beni sono stati ceduti a un prezzo inferiore al valore normale, si determina, in capo al cessionario, una responsabilità solidale ai sensi dell'art. 60-*bis*.

Poniamo che l'Amministrazione dimostri che il medesimo cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la sua operazione si inseriva in uno schema fraudolento; a questo punto, può anche disconoscergli la detrazione.

Il cessionario si troverebbe così a dover sopportare un duplice intervento, in quanto non solo sarebbe chiamato a rispondere in via solidale dell'imposta non versata dal cedente, ma gli verrebbe anche negato il diritto alla detrazione dell'imposta, pur avendola corrisposta in rivalsa²³⁸.

²³⁸ Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, op. cit., p. 234 e ss.

È legittimo prevedere in capo al medesimo soggetto entrambe le misure²³⁹?

Sul punto, la Corte di Giustizia si è espressa nei seguenti termini²⁴⁰:

“50. Il diniego del diritto a detrazione dell’Iva e la responsabilità solidale perseguono due obiettivi distinti e complementari, consistenti, rispettivamente, nella lotta contro l’evasione fiscale e nell’assicurare all’Erario una riscossione efficace dell’Iva presso i soggetti più idonei alla luce della situazione prevista, in particolare in una situazione di frode. Esigere dall’amministrazione tributaria che essa applichi alternativamente l’una o l’altra di tali misure la porterebbe a rinunciare, almeno parzialmente, a uno di questi due obiettivi, il che non può giustificarsi nel caso di soggetti passivi che sapevano o avrebbero dovuto sapere che partecipavano a un’evasione fiscale.

51 Come affermato dalla direzione finanziaria d’appello e dal governo ceco, la soluzione inversa, consistente nel non poter ritenere responsabili in solido, in forza dell’articolo 205 della direttiva IVA, i soggetti passivi ai quali il diritto alla detrazione dell’IVA è stato negato, comporterebbe che solo i soggetti passivi che agiscono in buona fede, che hanno il diritto di beneficiare della detrazione dell’IVA sulle loro operazioni imponibili, potrebbero essere designati, ai sensi di tale articolo, come tenuti in solido al pagamento dell’imposta dovuta dal soggetto passivo normalmente debitore di quest’ultima. Ne conseguirebbe che i soggetti passivi che hanno agito in buona fede sarebbero trattati in modo meno favorevole rispetto ai soggetti passivi che sapevano o avrebbero dovuto sapere di partecipare a un’evasione fiscale.

52 Infine, come indicato dalla Commissione europea all’udienza dinanzi alla Corte, il fatto di imporre al soggetto passivo destinatario di una cessione di beni a titolo oneroso un’obbligazione solidale di versare l’IVA dovuta dal soggetto passivo fornitore di tali beni, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non comporta un

²³⁹ Sul tema, Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, ivi, pp. 238-241, in cui prospetta due possibili letture dell’art. 60-bis: Secondo una prima ricostruzione, l’art. 60-bis opererebbe in via aggiuntiva rispetto agli ordinari poteri accertativi dell’Amministrazione finanziaria, consentendo il cumulo tra responsabilità solidale e disconoscimento del diritto alla detrazione. In tale prospettiva, l’Amministrazione potrebbe, da un lato, richiedere al cessionario il pagamento dell’imposta non versata dal cedente anche in assenza di prova della sua consapevolezza, e, dall’altro, negargli la detrazione ove dimostri la conoscenza o conoscibilità della frode, con conseguente effetto moltiplicativo del prelievo.

Secondo una diversa impostazione, invece, l’art. 60-bis sarebbe funzionalmente diretto a conseguire il medesimo risultato del recupero dell’imposta indebitamente detratta, configurandosi quindi come strumento alternativo al disconoscimento della detrazione. Ne deriverebbe che, una volta attivata la responsabilità solidale, dovrebbe escludersi la possibilità di cumulare ulteriori azioni accertative, evitando duplicazioni del prelievo e limitando l’intervento dell’Amministrazione al solo recupero dell’imposta effettivamente evasa.

²⁴⁰ Corte di Giustizia, Sez. VIII, 10 luglio 2025, causa C-276/24, *Konreo*.

arricchimento senza causa dell'amministrazione tributaria. Infatti, negando, da un lato, al primo soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA in una situazione in cui quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'evasione fiscale, e designando, dall'altro, tale primo soggetto passivo come tenuto in solido a versare l'IVA dovuta dal secondo soggetto passivo, l'amministrazione tributaria si limita ad adottare misure idonee a consentirle di ottenere il versamento degli importi dell'IVA distinti che le sarebbero dovuti da tali due soggetti passivi”.

La giurisprudenza unionale, dunque, avvalta la cumulabilità dei due strumenti, valorizzandone la diversa e complementare funzione e finalità.

Mettendo a confronto le misure, effettivamente, le stesse sembrerebbero fondarsi su presupposti e produrre effetti diversi: l'art. 60 bis presenta un ambito applicativo circoscritto (trovando riferimento esclusivamente nelle categorie individuate dal decreto ministeriale) e introduce un'obbligazione autonoma di pagamento, fondata su presupposti oggettivi quali l'omesso versamento e la cessione a prezzo inferiore al valore normale; il disconoscimento della detrazione, invece, non incontra limiti in relazione all'oggetto.

Le differenze emergono anche sul piano probatorio: mentre il diniego della detrazione richiede la dimostrazione dell'elemento psicologico, la responsabilità solidale opera sulla base di una presunzione legale relativa, che prescinde dalla prova della consapevolezza della frode nonché dalla presenza o meno della buona fede del contribuente²⁴¹.

Infine, le due misure sarebbero ricondotte a finalità diverse: deterrente, in ottica di contrasto all'evasione, nel caso di diniego dell'operazione; recuperatoria e garantista verso il Fisco nel caso della responsabilità solidale.

La responsabilità solidale, invero, non incide sulla posizione fiscale del cessionario in termini di rettifica della detrazione operata, ma introduce in capo allo stesso un'obbligazione autonoma di pagamento dell'imposta non versata dal cedente.

Tuttavia, tale distinzione appare meno convincente se si guarda al fenomeno nella sua dimensione sostanziale: entrambe le misure, infatti, finiscono per incidere sul medesimo presupposto economico, rappresentato dall'Iva non versata dal *missing trader*.

²⁴¹ Come si è visto, peraltro, in realtà la Corte di Giustizia si riferisce ad entrambi gli strumenti richiedendo la prova dell'elemento psicologico, cosa che invece non succede nell'ordinamento interno.

Il credito detratto dal cessionario trova la propria origine nell'imposta esposta in fattura dal cedente e mai versata all'erario. Ne consegue che la distinzione tra recupero di un credito indebito e recupero di un'imposta non versata risulta, in realtà, solo apparente: si tratta di un unico fenomeno, ossia l'evasione derivante dall'omesso versamento dell'imposta.

Il cumulo delle due misure determina una moltiplicazione del prelievo in relazione a un'unica imposta, con conseguente violazione dei principi di neutralità e proporzionalità²⁴².

Nell'ordinamento interno, tale cumulabilità non solo non trova un espresso fondamento normativo, ma è anche messa in discussione dalla giurisprudenza di legittimità, che tende a configurare i due strumenti come alternativi. In particolare, nella sentenza n. 4798/2022, la Corte di Cassazione afferma: *“La norma, dunque, in luogo del disconoscimento della detrazione a monte, prevede l'obbligo autonomo di pagare quanto dovuto e non versato dal cedente, e ciò in base al semplice fatto giuridico dell'omesso versamento del dovuto da parte del cedente, senza necessità di ulteriore attività accertativa*²⁴³.

*il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60-bis, comma 2, nel contemplare la responsabilità solidale del cessionario in caso di mancato versamento dell'Iva da parte del cedente per le cessioni dei beni individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, se effettuate a prezzi inferiori al valore normale, presuppone, a differenza del medesimo decreto, art. 21, comma 7, che concerne l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'effettività dell'operazione sia sul piano oggettivo che soggettivo - come è nella specie -, sicchè è consentito al cessionario portare in detrazione l'imposta non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come obbligato solidale*²⁴⁴”.

Nonostante, nella prassi, l'Amministrazione finanziaria, una volta dimostrata l'esistenza della frode e la conoscenza o conoscibilità della stessa da parte del cessionario, proceda non solo al recupero dell'Iva indebitamente detratta, ma anche alla richiesta di pagamento dell'imposta non versata dal cedente, la giurisprudenza di legittimità pone i due strumenti su piani diversi: mentre la responsabilità solidale presuppone l'effettività dell'operazione e

²⁴² Emiliano Covino, Raffaello Lupi, *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, op. cit., p. 394 ss.

²⁴³ Cass., sez. V, 14 febbraio 2022, n. 4798, punto 3.2..

²⁴⁴ Cass., sez. V, 14 febbraio 2022, n. 4798; in tal senso, v., *ex multis*, Cass., sez. V, 24 luglio 2024, n. 20651; ord., sez. V, 12 marzo 2024, n. 6597; ord., sez. V, 19 gennaio 2023, n. 1616.

mira esclusivamente a garantire la riscossione dell'imposta non versata, il disconoscimento opera in caso di operazioni inesistenti²⁴⁵.

Una diversa soluzione potrebbe essere individuata riconducendo le frodi carosello alla categoria delle frodi da riscossione²⁴⁶: se invece di guardare al fenomeno come caratterizzato dalla creazione di un indebito diritto alla detrazione, ne rinveniamo il presupposto nel mancato versamento dell'imposta da parte del *missing trader*, allora l'imposta da recuperare sarebbe, in realtà, una sola. Pertanto il sistema dovrebbe limitarsi a garantirne l'effettiva riscossione, ricorrendo in via prioritaria allo strumento della responsabilità solidale, riservando il disconoscimento del diritto alla detrazione a ipotesi residuali, trovando applicazione esclusivamente nei casi in cui il cessionario abbia consapevolmente partecipato al meccanismo fraudolento o abbia tenuto una condotta gravemente negligente, tale da integrare una forma qualificata di conoscibilità della frode, ovvero nei casi in cui l'art. 60-*bis* non possa essere applicato.

Si garantirebbe così il rispetto del principio di proporzionalità, perseguendo al contempo sia l'interesse erariale al recupero dell'imposta, sia l'obiettivo di contrasto alle frodi e agli abusi.

²⁴⁵G. Girelli, *Le frodi IVA*, op. cit.: «questa ricostruzione troverebbe, invero, spunto sul lemma “effettuate”, contenuto nel comma 2 dell'art. 60-*bis*, che viene riferito alle cessioni. Dunque, se è scritto che le cessioni sono effettuate, l'interprete può affermare che il legislatore intendesse che le operazioni considerate dalla norma fossero quelle effettivamente realizzate tra le parti, e non meramente cartolarmente rappresentate. Se si aderisse a tale ipotesi esegetica, si otterrebbe il beneficio di superare la criticità derivante dalla sovrapposizione tra il recupero solidale dell'imposta e il diniego di detrazione. Tuttavia, una rigorosa analisi della disposizione non consente di pervenire a tali conclusioni, in quanto esse non trovano riscontro né nella lettura complessiva dell'art. 60-*bis*, né nella ratio della norma. L'art. 60-*bis*, infatti, fa riferimento alle cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale e non consente di escludere da tale ambito applicativo quelle affette da inesistenza oggettiva o soggettiva per il solo fatto di essere qualificate come “effettuate”».

²⁴⁶A. Marcheselli, M. Tortorelli, L. Costanzo, *Accertamenti tributari*, op. cit., p. 956.

3.2. *Repressione delle frodi carosello nel diritto penale tributario*

Nel capitolo precedente abbiamo visto come le frodi carosello siano ricondotte nell'alveo delle operazioni inesistenti, categoria giuridica mutuata dal diritto penale.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, *“la categoria dell'inesistenza si verifica ogniqualvolta vi sia una divergenza tra la realtà fattuale e la sua proiezione documentale²⁴⁷”*.

Come visto in precedenza, tale affermazione trova il proprio presupposto normativo all'art. 1, lett. a) del D. lgs. 74/2000, ai sensi del quale *“per “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi²⁴⁸”*.

La norma, dunque, ricomprende effettivamente due diverse ipotesi di inesistenza, parificando, in relazione alle conseguenze sanzionatorie, la situazione in cui l'operazione non sia effettivamente avvenuta nella realtà fattuale (anche solo parzialmente) e quella in cui la divergenza riguardi i soggetti indicati in fattura.

In particolare, la frode carosello non rappresenta una fattispecie autonoma di reato, ma viene perseguita attraverso i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture inesistenti, disciplinati dall'art. 2 D. lgs. 74/2000, e l'emissione di fatture per operazioni fraudolente, di cui all'art. 8 del medesimo decreto.

Secondo giurisprudenza consolidata, l'utilizzo in dichiarazione di operazioni soggettivamente inesistenti integra il reato di dichiarazione fraudolenta, con conseguente indetraibilità dell'Iva²⁴⁹.

²⁴⁷Cass., sez. III pen., 14 marzo 2024, n. 26520; Cass., sez. III pen., 20 gennaio 2020, n. 1998: *«l'inesistenza è ricostruita mediante indici di non operatività (assenza di dipendenti e mezzi, sedi inidonee, flussi finanziari incoerenti, triangolazioni prive di razionalità economica), con l'avvertenza che tali indici non devono essere trasformati in automatismi probatori, ma valutati in un quadro presuntivo complessivo, in conformità agli artt. 2727 e 2729 c.c.»*.

²⁴⁸ Art. 1, comma 1, lett. a), D. lgs. 74/2000.

²⁴⁹Cass., sez. III pen., 26 ottobre 2015, n. 42994; Cass., sez. III pen., 26 novembre 2015, n. 46857.

Infatti, in tutti i casi in cui vi sia una discrasia tra realtà fattuale e documentale, sia essa di natura oggettiva o soggettiva, non può intendersi integrato il presupposto stesso della detrazione, ossia la regolarità della fattura, giustificando, pertanto, sia la pretesa tributaria che la rilevanza penale della condotta²⁵⁰.

La giurisprudenza di legittimità²⁵¹ ha chiarito che la fattispecie delle operazioni soggettivamente inesistenti ricorre solo quando, attraverso l'uso di fatture o altri documenti, risulti impossibile individuare il reale soggetto economico che ha realizzato l'operazione. Diversamente, laddove la divergenza si risolva in una mera falsa indicazione nominativa del cedente o prestatore, resta esclusa l'inesistenza soggettiva, con riconduzione all'art. 8 d lgs 74/2000.

Le operazioni soggettivamente inesistenti, quindi, prevedono l'interposizione di un soggetto fittizio, ricomprendendo *“qualsiasi circostanza nella quale vengono meno dalla situazione giuridica – legale o sostanziale – di un individuo uno o più suoi elementi costitutivi a causa di un intervento esterno”*²⁵².

La Corte individua due diverse ipotesi di interposizione, fittizia e reale.

L'interposizione “fittizia” si caratterizza per la presenza di un soggetto che, fungendo da schermo, simula un'operazione in realtà riconducibile all'interponente, ed è quella propria delle operazioni soggettivamente inesistenti, in cui l'operazione economica è reale, ma riferita a soggetti diversi da quelli risultanti dal documento.

La giurisprudenza è costante nel ritenere che tali operazioni presuppongano, da un lato, l'effettività della cessione o prestazione e, dall'altro una simulazione soggettiva, consistente nella divergenza tra soggetto che emette la fattura e soggetto che esegue la cessione o prestazione, sicché tale fatturazione per operazione soggettivamente inesistente risulta soggetta al principio di cartolarità di cui all'art. 21 D.P.R. 633/72²⁵³, che impone al soggetto

²⁵⁰ Cass., sez. III pen., 20 ottobre 2020, n. 5608; Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2018, n. 6360; Cass., sez. III pen., 19 gennaio 2017, n. 24307.

²⁵¹ Cass., sez. III pen., 6 maggio 2022, n. 26051.

²⁵² D. G. Bizzini, *Le operazioni soggettivamente inesistenti, la detrazione IVA e l'onere della prova*, op. cit.

²⁵³ Ai sensi dell'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, «se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura

emittente effettivo il versamento dell'imposta, anche nel caso in cui lo stesso diverga da quello indicato in fattura²⁵⁴. Il medesimo operatore, inoltre, nel caso in cui emetta fattura per operazione inesistente al fine di consentire l'evasione di terzi - dunque, laddove sia rinvenibile il dolo specifico di evasione - sarà responsabile penalmente ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. 74/2000, che incrimina *“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”*²⁵⁵.

*L'interposizione “reale”, invece, prevede che il soggetto interposto assuma effettivamente la posizione contrattuale, con l'obbligo di ritrasferire gli effetti a un soggetto interponente mediante un successivo negozio. In tal caso manca un accordo simulatorio e l'operazione si articola in due distinti rapporti giuridici*²⁵⁶.

Nonostante tale distinzione, la giurisprudenza prevalente ritiene che entrambe le forme di interposizione possano integrare la fattispecie di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, che incrimina *“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”*²⁵⁷.

Questo perché partono dall'assunto che l'utilizzo in dichiarazione di fatture relative a operazioni soggettivamente inesistenti integri il reato di dichiarazione fraudolenta, con conseguente indetraibilità dell'Iva, per assenza stessa del presupposto della detrazione, ossia *la regolarità della fattura, giustificando, pertanto, sia la pretesa tributaria che la rilevanza penale della condotta*²⁵⁸.

In tal modo, tuttavia, la qualificazione penale del fatto risulta costruita a partire da un effetto tributario.

superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura».

²⁵⁴ Cass., sez. III pen., 2006, nn. 1476 e 13244.

²⁵⁵ Art. 8, D. lgs. n. 74/2000.

²⁵⁶ Sul punto, v. A. Perini, *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario*, in «Diritto penale e processo», 2001, n. 11, pp. 1412 e ss.

²⁵⁷ Art. 2, D. lgs. n. 74/2000.

²⁵⁸ V., *ex multis*, Cass., sez. V, 11 novembre 2011, n. 23626

In senso contrario, si pone un'unica pronuncia della Cassazione (la sentenza n. 3203/2009), in cui la Corte analizza la questione della riconducibilità all'art. 2 di entrambe le tipologie di operazioni inesistenti, esprimendosi nei seguenti termini:

“secondo la definizione contenuta nell'art. 1, comma primo lett. a), del D. lgs. n. 74/2000 per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Orbene, la nozione di operazione soggettivamente fittizia prevista dalla norma deve necessariamente corrispondere, per esigenze di omogeneità interpretativa, a quella che è tale oggettivamente e, cioè, all'operazione che non è realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e precettore della fattura o altra documentazione fiscalmente equivalente²⁵⁹.

Occorre, cioè, che uno dei soggetti dell'operazione rilevante sotto il profilo fiscale sia del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione²⁶⁰”.

La Corte, dunque, afferma che, sul piano sostanziale, l'inesistenza soggettiva deve coincidere con quella oggettiva, nel senso che l'operazione non deve essere realmente avvenuta tra i soggetti indicati in fattura.

Ne consegue che l'interposizione reale e quella fittizia, al contrario di quanto sostenuto dalla giurisprudenza maggioritaria, non sono riconducibili a un'unica figura di reato, in quanto nell'ipotesi di interposizione reale il venditore indicato formalmente indicato non è completamente estraneo all'operazione e, dunque, non è configurabile inesistenza soggettiva.

²⁵⁹ In merito, v. Nanni, *L'interposizione di persona*, p. 108 e ss.; Uckmar, *L'interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reato fiscale*, in *Evasione fiscale e repressione penale*, 1982, pp. 152 e ss.

²⁶⁰ Cass., sez. III pen., 23 gennaio 2009, n. 3203, disponibile all'indirizzo: <https://www.gadit.it/articolo/4491>

Si tratta di una ricostruzione che limita notevolmente l'ambito di applicazione dell'art. 2, escludendone l'operatività nelle situazioni in cui, pur in presenza di una divergenza tra rappresentazione documentale e realtà, l'operazione sia comunque effettivamente realizzata.

“Tipiche ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle che corrispondono alle fatturazioni provenienti dalle cosiddette società "cartiere", cioè da società costituenti un mero simulacro, che non effettuano le operazioni commerciali nella realtà intercorse tra altri soggetti, ma emettono le relative fatture, al fine di consentire a colui che le riceve un'indebita imputazione di costi o più frequentemente dell'imposta sul valore aggiunto, mai sostenuti.

Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra soggetti i quali risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il cessionario degli stessi e il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo.

In tal caso, infatti, si è al di fuori della fattispecie criminosa della emissione o utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendo eventualmente ravvisarsi nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa ovvero della prestazione ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D. Lgs n. 74/2000) o della dichiarazione infedele (art. 4 del medesimo decreto legislativo)²⁶¹”.

Dopo aver esaminato i contrapposti orientamenti giurisprudenziali, vediamo come risolvere la questione, partendo con una ricostruzione sistematica delle fattispecie rilevanti.

Abbiamo visto che le frodi realizzate mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti siano ricondotte nell'ambito applicativo degli artt. 2 e 8 del d. lgs. 74/2000.

L'art 2 dispone che è *“punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri*

²⁶¹ Cass., sez. III pen., 23 gennaio 2009, n. 3203, online: <https://www.gadit.it/articolo/4491>.

*documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi*²⁶²”.

Sotto il profilo soggettivo, la fattispecie richiede dolo specifico di evasione, consistente nel perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico, rappresentato dalla presentazione della dichiarazione²⁶³.

Tale elemento psicologico è stato, tuttavia, ritenuto compatibile anche con il dolo eventuale, inteso quale consapevole accettazione, da parte dell'agente, del verificarsi dell'evento lesivo e del fine di evasione o di indebito rimborso quale conseguenza della propria condotta²⁶⁴.

Si tratta di un – non divisibile, almeno a mio parere – stratagemma utilizzato dalla Corte per attenuare il requisito soggettivo richiesto, verso forme di colpevolezza meno intense, che agevolerebbero l'accertamento della responsabilità nei contesti – quali le frodi carosello – in cui risulta particolarmente complesso dimostrare la volontà diretta di evasione, mentre risulta chiaramente più agevole provare la consapevolezza o, quantomeno, l'accettazione del rischio di partecipare a un meccanismo evasivo.

Una simile lettura interpretativa pare spingersi oltre sia l'intenzione del legislatore, sia la forma in cui tale intenzione si è oggettivata nel testo normativo, risultando piuttosto orientata significativamente dalle esigenze di tutela del patrimonio dello Stato²⁶⁵.

L'art 8 invece prevede che sia *“punito con la reclusione da quattro a otto anni 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.*²⁶⁶”.

Ai fini della configurazione del reato, quindi, è necessaria l'effettiva intersoggettività tra emittente e utilizzatore della fattura, condizione che verrebbe meno nel caso in cui le

²⁶² Art. 2, D. Lgs. n. 74/2000.

²⁶³ Studio Legale Ramelli, *Le singole fattispecie di reato previste e punite dal d.lgs. 74/2000 e successive modificazioni, corredate con la rassegna di giurisprudenza di legittimità aggiornata al mese di gennaio 2022*, cit., disponibile su <https://studiolegaleramelli.it/2022/01/12/le-singole-fattispecie-di-reato-previste-e-punite-dal-d-lgs-74-2000-e-successive-modificazioni-corredate-con-la-rassegna-di-giurisprudenza-di-legittimita-aggiornata-al-mese-di-gennaio-2022/>.

²⁶⁴ Cass., sez. III pen., 19 marzo 2020, n. 12680.

²⁶⁵ C. Ferriani, *L'inesistenza penale dell'operazione tra realtà economica e costruzione giurisprudenziale: prestazioni parziali, fatturazione e confini costituzionali del diritto penale tributario*, op. cit.

²⁶⁶ Art. 8 D.lgs. n. 74/2000.

società coinvolte fossero riconducibili al medesimo centro decisionale, non potendosi individuare un terzo cui consentire l'evasione²⁶⁷.

La fattispecie di emissione si configura, inoltre, come reato autonomo di mero pericolo²⁶⁸, che prescinde dall'effettiva utilizzazione del documento da parte del destinatario: non rileva, dunque, che il fruitore della fattura indichi o meno i relativi elementi fittizi in dichiarazione, essendo sufficiente la mera emissione del documento per integrare il reato, anche in presenza di una sola fattura.

In merito, la Corte afferma che *“La pericolosità, e non il danno, risiede, infatti, nella messa in circolazione di documenti idonei ad essere utilizzati per finalità evasive, mentre il carattere astratto del pericolo si sostanzia nell'anticipazione della tutela del bene giuridico protetto. Ne deriva un'evidente dissonanza rispetto alle altre fattispecie penal-tributarie, generalmente incentrate sulla realizzazione di un danno o, quantomeno, sul concreto rischio di incidere sull'interesse erariale”*.

Le condotte fraudolente, dunque, sono sanzionate anche in assenza di un effettivo danno erariale: l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è punita anche quando alla finalità evasiva non corrisponda, in concreto, un'evasione, nonché nei casi in cui la simulazione determini un mero spostamento della materia imponibile tra soggetti diversi, senza una diminuzione complessiva dell'imposta dovuta (da cui deriva la generale riconduzione dello stesso alla categoria dei reati di pericolo presunti)²⁶⁹.

²⁶⁷ Cass., sez. III pen., 17 agosto 2017, n. 42892: «può rispondere del reato anche il semplice prestanome che consenta ad altri, quali amministratori di fatto, di emettere fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti. È ulteriormente necessaria, secondo questa Corte, l'intersoggettività richiesta per integrare il fine di assicurare a terzi l'evasione, nel caso di riconducibilità al medesimo soggetto delle società missing trader e dell'omesso versamento dell'imposta da parte di quest'ultima: in primo luogo, poiché, mancando tale omissione, l'operazione non sarebbe vantaggiosa; in secondo luogo, in quanto verrebbe meno anche l'evasione fiscale, giacché alla detrazione fruita dall'interponente corrisponderebbe il versamento effettuato dal missing trader».

²⁶⁸ In merito a illeciti di pericolo e danno e alla loro compatibilità con il principio di offensività si rimanda a Federico Bellini, *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio*, 2003, Casanova Editore, p. 158 e ss.

²⁶⁹ Cass., sez. III pen., 23 dicembre 2008, n. 48039; 23 gennaio 2009, n. 3203; in merito, v. A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA, carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in «Diritto e pratica tributaria», 2012, vol. 80, p. 20 ss.

È rinvenibile, tra le due fattispecie di cui agli artt. 2 e 8, un rapporto di interdipendenza: l'emissione costituisce il fatto prodromico che consente la successiva dichiarazione e, viceversa, l'utilizzazione rappresenta lo sbocco offensivo della produzione documentale.

In tale prospettiva, il disposto dell'art. 8 punisce una condotta speculare a quella contemplata dall'art. 2, incriminando l'emissione di fatture per operazioni inesistenti quale momento antecedente e strumentale rispetto alla dichiarazione fraudolenta.

Ciononostante, la giurisprudenza di legittimità ha sostenuto che l'art. 8 non sia in grado di fornire indicazioni utili ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo dell'art. 2, escludendo l'esistenza di una reale connessione tra le due fattispecie. In tale ottica, si è affermato che, mentre il delitto di cui all'art. 2 è posto a tutela dell'interesse alla percezione dei tributi, il reato previsto dall'art. 8 avrebbe invece ad oggetto la tutela della funzione di accertamento tributario.

La dottrina sottolinea come una simile ricostruzione non appaia, tuttavia, pienamente condivisibile. La fattispecie di cui all'art. 8, infatti, è concepita dallo stesso legislatore come un vero e proprio "reato ostacolo" rispetto alla realizzazione dell'ipotesi di cui all'art. 2. In tal senso depongono le indicazioni contenute nella legge delega che, all'art. 9, comma 2, lett. a), n. 2, l. 205/1999, prevede l'incriminazione dell'emissione di documenti falsi diretti a consentire a terzi la realizzazione dei delitti di dichiarazione fraudolenta²⁷⁰.

La funzione strumentale della condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti si sostanzia nella messa in circolazione del supporto documentale idoneo a determinare l'inquinamento della contabilità e della dichiarazione a valle. Tale funzione si realizza tipicamente, nella dinamica delle frodi carosello, in forma seriale, attraverso una molteplicità di fatture emesse nel medesimo periodo d'imposta. Proprio per evitare una frammentazione eccessiva della risposta penale, l'art. 8, comma 2, delinea la disciplina dell'unità del reato in un'ottica di valorizzazione della natura seriale e organizzata della condotta, prescrivendo che *"l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si consideri come un solo reato"*²⁷¹.

²⁷⁰P. Aldrovandi, *La Suprema Corte conferma la rilevanza della falsità materiale e approfondisce la frattura tra "legge" e "diritto vivente"*, in nota a Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2018, n. 6360, 25 marzo 2019, p. 8.

²⁷¹ Art. 8, comma 2, D. lgs. 74/2000.

Al contrario, sul versante dichiarativo, qualora la medesima fattura dispieghi effetti con riferimento a più periodi di imposta – e dunque rilevi ai fini dell’infedeltà di più dichiarazioni tributarie – ogni singola dichiarazione fraudolenta integra un’autonoma fattispecie delittuosa. La Suprema Corte, a tal proposito, si è espressa nei seguenti termini: *“In tema di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, viola il divieto del “bis in idem” la contestazione di più reati nel caso di utilizzo di molteplici fatture in relazione a un’unica dichiarazione, in quanto l’eventuale pluralità di reati non dipende dalla molteplicità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative a periodi di imposta diversi ovvero a tributi differenti²⁷²”*.

La repressione penale delle frodi carousel, dunque, ruota attorno allo strumento della fattura - o altro documento equipollente che, indipendentemente dalla forma, abbia la capacità, secondo le norme fiscali, di fornire prova delle operazioni in esso documentate²⁷³ - che assume una triplice funzione: i) elemento costitutivo del reato; ii) strumento di rappresentazione fraudolenta della realtà economica, in quanto la stessa nozione legislativa include non solo operazioni non realmente effettuate (anche parzialmente) o sovralfatturate, ma anche operazioni effettuate tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura²⁷⁴; iii) mezzo idoneo a ostacolare l’attività di controllo, posto che il legislatore tipizza come “avvalersi” il dato formale della registrazione contabile obbligatoria o della detenzione a fini di prova, ossia i reperti documentali su cui l’accertamento è ordinariamente costruito.

La criticità maggiore risiede nella propensione a far discendere automaticamente dalla divergenza soggettiva un’evasione in capo all’utilizzatore della fattura.

Riguardo alla posizione dell’emittente, infatti, *nulla quaestio*, poiché la falsità soggettiva appare presumibilmente funzionale a consentire l’evasione altrui, in quanto l’interposizione fittizia può essere diretta a occultare il reale venditore ovvero a consentire indebiti vantaggi fiscali a favore del destinatario, con agevole riconduzione della condotta all’art. 8 D. lgs. 74/2000.

²⁷² Corte di Cassazione, sez. trib., 16 dicembre 2019, n. 33050.

²⁷³ Corte di Cassazione, sez. civ., 18 dicembre 2018, n. 40477.

²⁷⁴ Art. 1, D. lgs. n. 74/2000.

In termini esemplificativi, il soggetto formalmente indicato quale emittente (il *missing trader*) funge da mero schermo rispetto al reale fornitore dell'operazione, interponendosi nel rapporto con il cessionario (il broker) e, logicamente, vi sono solo due finalità possibili a giustificare la fittizietà: o sta nascondendo il vero fornitore o sta favorendo l'evasione del cessionario, integrando così gli estremi della condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Più problematico risulta, invece, l'inquadramento della condotta dal lato dell'utilizzatore. Qualora la divergenza riguardi l'acquirente, il disvalore penale appare evidente, poiché il contribuente si attribuisce indebitamente costi o detrazioni.

In questo caso, infatti, la fattura documenta un'operazione apparentemente riferibile a un soggetto diverso da quello che ha effettivamente sostenuto il costo: il soggetto formalmente indicato quale acquirente utilizza il documento per dedurre costi o detrarre l'Iva, pur non avendo in realtà acquistato alcun bene o servizio, con conseguente integrazione della fattispecie di cui all'art. 2 del d. lgs. 74/2000.

Diversamente, nei casi in cui la fittizietà riguardi la figura del venditore, la discrasia tra realtà fattuale e rappresentazione documentale non incide, di regola, sull'effettività dell'operazione, in quanto il soggetto acquirente ha comunque acquistato il bene o servizio, ne ha sostenuto il costo e ha corrisposto l'imposta, per cui, anche se la fattura indica un soggetto cedente diverso da quello effettivo, l'operazione sottostante è reale e integralmente eseguita²⁷⁵.

In assenza di specifici effetti fiscali collegati alla qualità soggettiva del cedente, l'utilizzo della fattura non appare di per sé idoneo a integrare un'evasione di imposta²⁷⁶.

Si rinviene una condotta evasiva? Non necessariamente. Il diritto alla deduzione e detrazione dipende dall'effettivo sostenimento di un costo o dal pagamento dell'imposta, non dall'identità soggettiva del venditore, a maggior ragione ove si consideri che tale diritto non può essere negato sulla base di caratteristiche proprie del fornitore.

²⁷⁵ C. Ferriani, *L'inesistenza penale dell'operazione tra realtà economica e costruzione giurisprudenziale: prestazioni parziali, fatturazione e confini costituzionali del diritto penale tributario*, op. cit.

²⁷⁶ A. Mereu, *La repressione penale delle frodi IVA: indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, Cedam, 2011, p. 25 ss.

La mera divergenza tra fornitore indicato in fattura e fornitore reale non può, dunque, condurre automaticamente alla configurazione del reato di cui all'art. 2, non essendo detto che il soggetto acquirente si sia consapevolmente inserito nel circuito fraudolento, con conseguente difetto dell'elemento soggettivo, peraltro richiesto nella forma del dolo specifico di evasione, che presuppone una finalizzazione della condotta al conseguimento di un indebito vantaggio fiscale.

Nei casi in cui il costo sia effettivamente sostenuto e l'Iva sia stata corrisposta, viene meno il presupposto oggettivo della fattispecie, rappresentato dall'indicazione di elementi passivi fittizi, non potendosi ritenere, in via automatica, che l'imposta sia indebitamente detratta²⁷⁷.

Parte della dottrina sottolinea che proprio il concetto di fatture per operazioni inesistenti rappresenta il fulcro dei delitti speculari di emissione e utilizzazione e che l'elaborazione giurisprudenziale ha progressivamente dilatato il perimetro operativo della nozione, con inevitabili tensioni tra la legge e il diritto vivente²⁷⁸.

Nondimeno, la giurisprudenza di legittimità tende a superare tale criticità attraverso un'interpretazione estensiva della nozione di operazioni inesistenti, ritenendo che ogni tipo di difformità tra realtà fattuale e rappresentazione documentale incida sulla stessa regolarità della fattura e, conseguentemente, sul diritto alla detrazione dell'Iva. In tale prospettiva, l'indetraibilità dell'imposta viene assunta quale indice della sussistenza dell'evasione, con conseguente applicazione dell'art. 2.

Tuttavia, tale ricostruzione appare difficilmente conciliabile con la struttura delle frodi carosello, in cui il *missing trader* non coincide con il produttore o con il reale fornitore del bene, ma interviene comunque nella transazione, emette fattura, incassa il corrispettivo e, quantomeno sul piano formale, prende parte alla catena delle cessioni. Ne consegue che non può essere considerato un soggetto del tutto estraneo all'operazione. L'interposizione, in questo contesto, non è funzionale a simulare un'operazione inesistente, bensì a trattenere l'Iva incassata, determinando una distorsione del meccanismo di funzionamento del tributo. Ne deriva che, più che in presenza di un fittizietà economica, ci troviamo di fronte a un'alterazione del circuito dell'Iva.

²⁷⁷A. Marcheselli, *La farmacia dei sani – Episodio 5. Grande la confusione sotto al cielo. Provocazioni (scandalose) sul dilagare del concetto di “frode” nel diritto penale tributario*, in «Rivista di diritto tributario» (online), 2 settembre 2023.

²⁷⁸P. Aldrovandi, *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*, in nota a Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2018, n. 6360.

Torniamo, dunque, al tema dell'indebita assimilazione di frodi "da cartiera" e frodi carosello²⁷⁹.

Nelle prime, il meccanismo fraudolento si fonda sulla creazione artificiosa di costi fittizi, simulando l'esistenza di un'operazione passiva e detraendo l'Iva a monte. In questo caso, il vantaggio economico presuppone la fittizietà oggettiva delle operazioni: si finge di sostenere un costo o di pagare un'imposta al solo fine di dedurlo o detrarla. L'intento evasivo è *in re ipsa*, in quanto ove il costo fosse effettivamente sostenuto o l'imposta realmente versata, il vantaggio economico verrebbe meno.

Per converso, nelle frodi carosello il vantaggio economico non deriva dalla simulazione dell'operazione, bensì unicamente dall'omesso versamento dell'Iva da parte del soggetto interposto. Le operazioni intermedie, infatti, sono effettive e i beni circolano realmente tra i soggetti coinvolti nella catena commerciale. Il cessionario detrae un'imposta che, a regime, sarebbe stata regolarmente versata dal fornitore ed è proprio l'omissione di tale versamento a determinare l'evasione²⁸⁰.

Il presupposto della frode – nonché il momento in cui effettivamente si concentra l'offensività della condotta, intesa come lesione degli interessi erariali - risiede, dunque, nella sottrazione alla riscossione del tributo. L'interposizione non è funzionale a simulare un'operazione inesistente, ma a trattenere l'Iva incassata, alterando il corretto funzionamento del meccanismo impositivo: se il *missing trader* vende a prezzi favorevoli perché si rivale sull'Iva corrispostagli e non riversata all'erario, l'effettività delle operazioni (e dei relativi pagamenti tra le parti) è funzionale al vantaggio perseguito da tutti i soggetti²⁸¹. Ne deriva che l'inganno non si colloca nella fatturazione, nei flussi economici o nella compravendita, bensì nella finalità complessiva del meccanismo: il *missing trader* incassa l'imposta e non la versa all'erario, appropriandosi dell'Iva e traendone un indebito vantaggio competitivo, che si concretizza sia nella possibilità di praticare prezzi più bassi, che nella spartizione dell'Iva non versata all'interno della catena fraudolenta.

²⁷⁹ Fabio Falcone, *Frodi IVA: limiti e condizioni della responsabilità del cessionario*, fascicolo 3/2017, reperibile online su: ilforomalestiano.it.

²⁸⁰ A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA. Carosello tra onere della prova e inerzia*, in «Diritto e pratica tributaria», 2012, vol. 80, p. 14 ss.

²⁸¹ A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA*, *ibidem*.

Pertanto, l'indebito beneficio non si identifica necessariamente con la creazione di un credito Iva fittizio in capo al cessionario, ma risiede nell'omesso versamento dell'imposta non corrisposta allo Stato.²⁸²

La citata sentenza della Corte²⁸³, espressione di un orientamento minoritario che, tuttavia, trova riscontro in dottrina, a favore di questa ricostruzione, mette in luce il contrasto che si determinerebbe con la disciplina dell'Iva qualora si accedesse a un'interpretazione eccessivamente estensiva della nozione di operazione soggettivamente inesistente. A conforto della propria tesi, la Cassazione richiama alcune disposizioni fondamentali del D.P.R. 633/72. Segnatamente, l'art. 18 prevede che il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi debba addebitare l'imposta al cessionario o committente; l'art. 6 individua il momento di effettuazione dell'operazione nel suo perfezionamento, mediante consegna del bene o pagamento del corrispettivo; l'art. 21, infine, impone l'obbligo di emettere fattura nei confronti del reale destinatario della prestazione.

Ne deriva che, ove un soggetto effettui una cessione nei confronti di un determinato acquirente, egli è tenuto, per legge, a emettere fattura proprio nei confronti di quest'ultimo, secondo un vincolo di necessaria corrispondenza tra realtà economica e rappresentazione documentale.

Se, invece, si qualifica come "fittizia" una fatturazione che è conforme agli obblighi normativi, laddove l'operazione sia effettivamente intercorsa tra soggetti reali, la relativa qualificazione in termini di inesistenza soggettiva risulta difficilmente conciliabile con il dato normativo tributario.

Si determina così una tensione sistematica per cui, da un lato, la norma tributaria impone un determinato schema di fatturazione, mentre, dall'altro, l'interpretazione penalistica rischia di sanzionare la medesima condotta.

Non ogni irregolarità fiscale porta alla fittizietà della fattura.

In caso contrario, si realizzerebbe, come in effetti accade, un'inversione logica nel rapporto tra falsità documentale ed evasione: mentre la norma incriminatrice presuppone che la fattura falsa costituisca lo strumento attraverso cui si realizza e occulta l'evasione, nelle frodi

²⁸² A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi fiscali e frodi nella riscossione Iva*, ibidem.; Nanni, *L'interposizione di persona*, op. cit., p. 109 e ss.

²⁸³ Cass., 11 febbraio 2009, n. 3203.

carosello la fittizietà del documento rappresenta, piuttosto, la ragione per cui il beneficio fiscale non viene riconosciuto.

A fronte di situazioni profondamente eterogenee sotto il profilo dell'offensività, la giurisprudenza maggioritaria tende a ricondurle a un'unica figura incriminatrice, appiattendole le differenze strutturali che incidono direttamente sulla configurabilità del reato²⁸⁴.

Si consideri l'ipotesi in cui il cessionario acquisti effettivamente la merce, sostenga il costo e corrisponda l'Iva, ma il soggetto cedente risulti essere un *missing trader*, in presenza di elementi idonei a dimostrare la conoscibilità della frode. In tal caso, il diritto alla detrazione viene negato. Ciò posto, si pone il problema della giustificazione della sanzione penale. In particolare, risulta dubbia la sussistenza del dolo specifico di evasione richiesto dalla fattispecie incriminatrice, atteso che il contribuente non si avvale della fattura per realizzare un'evasione (non essendovi elementi passivi fittizi). La ricostruzione giurisprudenziale sembra, invece, fondarsi su un'inferenza logica per cui la falsità della fattura, determinando l'indetraibilità dell'imposta, viene assunta come indice della sussistenza dell'evasione²⁸⁵.

Ma, allora, la centralità delle fattispecie documentali (artt. 2 e 8) appare, almeno in parte, frutto di un'anticipazione della tutela penale rispetto al momento effettivo dell'interesse erariale, dal momento del mancato pagamento a quello della manipolazione documentale.

Eppure, una fattispecie incriminatrice che colpisce direttamente l'omesso versamento esiste, ed è rappresentata dall'art. 10-ter del d. lg. 74/2000, il quale punisce “*chiunque non versi, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale*”²⁸⁶.

Dunque, gli artt. 2 e 8 colpiscono il mezzo (la fattura), mentre l'art. 10 ter colpisce il fatto (l'omesso versamento).

²⁸⁴ V. Cass., Sez. III, 16 dicembre 1986, in Rass. Trib., 1988, II, p. 1049.

²⁸⁵ Alessandra Mereu, *La repressione penale delle frodi IVA: indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, CEDAM, 2011, p. 26 e ss.

²⁸⁶ Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi da riscossione*, cit., p. 16: “Occorre, tuttavia, precisare che, in ragione della formulazione della norma, essa trova applicazione a condizione che l’IVA sia stata indicata nella dichiarazione e non versata, e nei limiti del relativo ammontare. Ne consegue che, ove l’imposta connessa alla frode carosello non sia esposta in dichiarazione, ovvero la dichiarazione non sia presentata, la condotta dovrà essere ricondotta alle diverse fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4) o di omessa dichiarazione (art. 5)”.

Ci si deve allora interrogare sulle ragioni per cui continuano ad essere privilegiate le fattispecie documentali.

La scelta incriminatrice privilegia la fattura quale strumento di congiunzione tra condotta fraudolenta e danno o pericolo per l'erario, in quanto è nel documento che la frode diviene trasmissibile, ripetibile e, almeno in apparenza, difendibile in sede di verifica²⁸⁷.

Tuttavia, nelle frodi carosello, il fine dell'interposizione non è di simulare l'operazione, bensì quello di impedire l'individuazione immediata della condotta illecita del soggetto interponente. La frode, quindi, non si realizza attraverso la costruzione di un negozio simulato in senso proprio, ma mediante un meccanismo che non incide sull'effettività delle operazioni, bensì sulla trasparenza del soggetto tenuto all'adempimento dell'obbligazione tributaria²⁸⁸.

Nell'idea canonica di frode, questa si compie mediante l'occultamento della condotta riprovevole, attraverso inganni e artifici, con i quali si costruisce una falsa rappresentazione della realtà idonea a dissimulare il reato.

Ma nel caso delle frodi carosello questo tipo di inganno non è riscontrabile, poiché non si "finge" l'operazione, semplicemente non si adempie all'obbligazione tributaria, ossia al versamento dell'imposta: il soggetto interposto incassa l'Iva addebitata in rivalsa e, sin dal principio, è consapevole di non procedere al relativo versamento.

Il disvalore della condotta non risiede tanto in un'attività ingannatoria in senso stretto, quanto nella sottrazione al pagamento del tributo, secondo una logica che presenta significative affinità, più che con la truffa²⁸⁹, con la fattispecie di insolvenza fraudolenta di cui all'art. 641 c.p.²⁹⁰.

Si tratta, dunque, di una frode che si realizza non tanto mediante la costruzione di una realtà fittizia, ma attraverso la consapevole sottrazione dell'adempimento.

²⁸⁷ Marcheselli, *La farmacia dei sani*, cit.

²⁸⁸ A. Mereu, *La repressione penale delle frodi Iva*, op. cit., p. 40 e ss.

²⁸⁹ Ai sensi dell'art. 640 c.p. («Truffa»), «chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da euro 51 a euro 1.032»..

²⁹⁰ L'art. 641 c.p. («Insolvenza fraudolenta») dispone che «chiunque, dissimulando il proprio stato d'insolvenza, contrae un'obbligazione col proposito di non adempierla è punito, a querela della persona offesa, qualora l'obbligazione non sia adempiuta, con la reclusione fino a due anni o con la multa fino a euro 516»..

L'ulteriore problema che viene messo in luce è quello dell'incriminazione degli altri soggetti della catena.

L'art. 8 del d. lgs. 74/2000 punisce chi emette fatture false, colpendo direttamente il *missing trader*, mentre l'art. 2 incrimina l'utilizzo delle medesime fatture da parte dei soggetti a valle. Le due fattispecie, operando specularmente, consentono di attribuire ad ogni partecipante un'autonoma responsabilità penale, senza la necessità di ricostruire il legame tra i diversi soggetti né dimostrare il contributo causale ai sensi della disciplina generale del concorso. Ne deriva una frammentazione della responsabilità, che renderebbe possibile l'incriminazione dell'intera catena operativa.

Ma il medesimo risultato si potrebbe raggiungere attraverso il ricorso all'art 10 ter e alla disciplina generale del concorso.

Preliminarmente, è opportuno analizzare sinteticamente le modalità con cui il concorso viene disciplinato nel sistema delle fattispecie documentali. In quest'ambito, il concorso tra emittente e utilizzatore viene regolato dall'art. 9 del d. lgs. 74/2000²⁹¹, in deroga alla disciplina generale di cui all'art. 110 c.p.²⁹².

La norma esclude la punibilità a titolo di concorso reciproco tra il reato di emissione e quello di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, al fine di evitare una duplicazione sanzionatoria fondata sulla naturale connessione tra le due condotte. Come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, in particolare nella sentenza n. 41124/2019, *“La ratio che sorregge la norma, infatti, riposa nella esigenza di evitare che la sola circostanza di utilizzazione, da parte del destinatario, delle fatture per operazioni inesistenti possa integrare anche il concorso nella emissione delle stesse così come, all'inverso, il solo fatto dell'emissione possa integrare il concorso nella utilizzazione, da parte del destinatario che abbia ad indicarle in dichiarazione, delle medesime; in altri termini, la norma ha inteso evitare la sostanziale sottoposizione per due volte a sanzione penale dello stesso soggetto per lo stesso fatto giacché l'emissione trova la sua naturale conseguenza nella utilizzazione mentre l'utilizzazione trova il suo naturale antecedente nell'emissione: nè la emissione nè la*

²⁹¹ Ai sensi dell'art. 9 D.lgs. n. 74/2000, «in deroga all'art. 110 c.p.:

a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2;

b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8».

²⁹² Ai sensi dell'art. 110 c.p., «quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti».

*utilizzazione sono, dunque, fini a se stesse sicchè, ove l'emissione integrasse anche il concorso nella utilizzazione così come l'utilizzazione integrasse anche il concorso nella emissione, il risultato sarebbe quello di una sostanziale violazione del divieto di bis in idem, che la norma ha dunque inteso scongiurare*²⁹³”.

Tuttavia, la deroga non opera universalmente. In particolare, quando il medesimo soggetto realizzi entrambe le fatture, ovvero quando l'utilizzatore si limiti a ricevere le fatture senza farne uso in dichiarazione, trova applicazione la disciplina ordinaria del concorso ex art. 110 c.p.

L'art. 9, dunque, pur essendo una norma di favore, costruita per evitare che emittente e utilizzatore vengano puniti due volte per lo stesso fatto, se applicato rigidamente in complessi contesti organizzati come le frodi carosello, rischia di indebolire la repressione penale, in quanto non copre le situazioni in cui l'operazione fraudolenta sia interamente gestita dal medesimo soggetto, portando la giurisprudenza a interpretazioni estensive in via interpretativa.

Vediamo come si risolverebbe la situazione ricorrendo all'art. 10-ter. Con l'omesso versamento si colpisce solo il *missing trader*, mentre gli altri soggetti coinvolti nello schema fraudolento non si configurano come evasori diretti, bensì quali concorrenti nel medesimo reato. In tale ricostruzione, l'accertamento della responsabilità richiederebbe la dimostrazione della consapevolezza della frode (come già richiesto per negare la detrazione) - che sarebbe, però, configurabile nella forma del dolo eventuale (non più specifico di evasione) - e, dall'altro, di un contributo causale concreto alla realizzazione dell'illecito²⁹⁴. Per quanto riguarda il contributo causale, il comportamento dei concorrenti deve rendere possibile e agevolare l'omissione di versamento. Per esempio, il contributo di soggetti diversi dal *missing trader* può ravvisarsi in tutte quelle condotte che rendono possibile o facilitano l'omesso versamento dell'imposta, quali l'inserimento stabile nella catena commerciale, l'effettuazione di operazioni di acquisto e rivendita o il pagamento dell'Iva al soggetto interposto.

²⁹³ Corte di Cassazione, Sez. III pen., 8 ottobre 2019, n. 41124, disponibile su <https://www.fiscooggi.it/portale/-/emissione-di-fatture-fasulle-il-destinatario-concorre-al-reato>.

²⁹⁴ Marcheselli, *La farmacia dei sani*, cit.

La responsabilità non deriva, dunque, dalla mera partecipazione formale alle operazioni, ma dalla concreta incidenza della condotta sulla realizzazione del meccanismo fraudolento, inteso come sistema unitario finalizzato alla sottrazione dell'imposta.

Resta, tuttavia, imprescindibile la prova dell'elemento soggettivo. In merito, l'art. 10-ter richiede il dolo generico, consistente nella volontaria omissione del versamento dell'imposta da parte del soggetto obbligato²⁹⁵. Con riferimento agli altri soggetti coinvolti nella catena, la responsabilità a titolo di concorso implica la dimostrazione della consapevolezza che la propria condotta contribuisce, anche solo agevolandola, alla realizzazione dell'omesso versamento (anche nella forma del dolo eventuale, inteso come accettazione del rischio che l'imposta non venga versata).

Pur richiedendo la prova di una effettiva conoscenza, al fine di evitare forme di responsabilità oggettiva, tale accertamento risulta, in concreto, meno oneroso rispetto alla dimostrazione del dolo specifico di evasione richiesto dagli artt. 2 e 8 del d. lgs. 74/2000, che richiedono la prova del fatto che il soggetto agisce con finalità di evasione (elemento che, nelle frodi carosello, non sempre emerge con chiarezza).

Dunque, l'inquadramento delle condotte nell'ambito dell'omesso versamento e del concorso consente di valorizzare un elemento soggettivo maggiormente aderente alla realtà fenomenica, evitando di ricorrere a forzature interpretative volte a ricondurre al dolo specifico situazioni in cui è più frequentemente riscontrabile la mera accettazione del rischio, nel senso di volontaria omissione dell'imposta, ugualmente per gli altri soggetti, nella forma del concorso, si richiede la sola consapevolezza che la propria condotta risulta prodromica al fatto di reato.

Un ulteriore argomento a favore della preferenza per le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 risiede nella qualificazione della frode carosello come frode "strutturata", nel senso di meccanismo organizzato e programmato caratterizzato da una condotta attiva, a fronte dell'art. 10 ter, configurato come reato omissivo proprio.

²⁹⁵ Studio Legale Ramelli, *Art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000: problemi applicativi e strategie processuali nella difesa del contribuente per il reato di omesso versamento dell'IVA*, 26 aprile 2018, disponibile su: <https://studiolegaleramelli.it/2018/04/26/art-10-ter-d-lgs-n-742000-problemi-applicativi-e-strategie-processuali-nella-difesa-del-contribuente-per-il-reato-di-omesso-versamento-delliva/>.

Si tratta, tuttavia, di una falsa dicotomia; nelle frodi carosello, infatti, l'omesso versamento non costituisce un comportamento meramente passivo o accidentale, bensì un elemento necessario e centrale dell'intero meccanismo fraudolento.

La complessità organizzativa della frode, pertanto, non incide sulla natura della condotta penalmente rilevante, ma si limita a descrivere le modalità attraverso cui essa viene realizzata. In altri termini, la dimensione "attiva" del meccanismo si colloca sul piano organizzativo, mentre l'offesa all'interesse erariale si consuma comunque nella fase dell'inadempimento.

Non è giustificato, dunque, di per sé, il ricorso a fattispecie incriminatrici fondate sulla manipolazione documentale, permanendo il dato sostanziale per cui il nucleo dell'illecito risiede nell'omesso versamento dell'imposta.

L'ultimo argomento portato a favore del ricorso alle fattispecie i cui agli artt. 2 e 8 rispetto all'art. 10 è quello rappresentato dall'assenza di soglie di punibilità nelle fattispecie documentali, a differenza del reato di omesso versamento, la cui rilevanza penale è subordinata al superamento di una determinata soglia quantitativa (in particolare, per un ammontare superiore a duecentocinquantamila per ciascun periodo di imposta).

Da questo punto di vista, gli artt. 2 e 8 consentirebbero di sanzionare la condotta indipendentemente dall'ammontare dell'imposta evasa, risultando più incisivi.

Tuttavia, tale argomento non appare decisivo, trattandosi di una considerazione di politica criminale piuttosto che di qualificazione giuridica della fattispecie. La scelta della norma applicabile non può essere guidata dall'esigenza di assicurare maggiore severità sanzionatoria o un più ampio ambito di punibilità, ma deve fondarsi sulla corretta sussunzione del fatto nella fattispecie tipica.

Concludendo, vediamo come si preferisca la contestazione di operazioni inesistenti anche in contesti in cui il nucleo dell'illecito appaia riconducibile all'omesso versamento dell'imposta. Eppure, una ricostruzione più lineare consentirebbe di individuare nel mancato versamento da parte del *missing trader* il momento consumativo del reato, riconducendolo alla fattispecie di cui all'art. 10 ter d. lgs. 74/2000 e valorizzando, per gli altri soggetti coinvolti, la disciplina del concorso di persone nel reato, permettendo di ricondurre l'inquadramento penalistico alla concreta dinamica del fenomeno fraudolento, senza

ancorare la responsabilità a profili meramente formali legati alla fatturazione e superando, quindi, le criticità connesse all'estensione interpretativa dell'art. 2.

3.3. *Strumenti e misure di contrasto in via preventiva alle frodi carousel*

L'approccio repressivo o deterrente analizzato nei capitoli precedenti, mediante la previsione di strumenti di recupero o la comminazione di sanzioni *ex post*, si deve confrontare con limiti che non dipendono unicamente da carenze operative, bensì dalla fisiologia stessa del fenomeno che si propongono di contrastare: le frodi carousel sono rapide, reticolari, transnazionali e spesso connesse a forme di criminalità organizzata, sicché, quando l'accertamento matura, l'imposta indebitamente detratta si è già dissipata e i responsabili si sono resi irreperibili o inaggregabili. Inoltre, come evidenziato dalla Corte dei conti Europea, la disponibilità e l'affidabilità delle informazioni (in merito a operazioni intracomunitarie) non sempre sono allineate con l'urgenza dell'intervento, con ricadute sulla tempestiva cancellazione delle identificazioni Iva e sul blocco dei rimborsi sospetti²⁹⁶.

Il progressivo riposizionamento delle strategie di contrasto, da logiche prevalentemente repressive *ex post* verso modelli più indirizzati alla prevenzione, emerge significativamente sin dall'azione riformatrice della Commissione europea nel 2016, culminata nella proposizione di una "single VAT area" capace di rendere il tributo maggiormente resistente alle frodi e, al contempo, di semplificare il funzionamento del mercato interno. Nella prospettiva delineata nel 2016, la costruzione di un sistema fondato sul principio di imposizione nello Stato membro di destinazione (con estensione della logica di riscossione anche alle transazioni transfrontaliere) viene presentata come leva per ridurre le frodi intracomunitarie; inoltre, nella medesima ottica, la Commissione richiama l'adozione di misure già introdotte per reagire a fenomeni fraudolenti improvvisi e massivi (cd "Quick Reaction Mechanism") e per adattare l'Iva alle forniture digitali mediante regimi di *one-stop*

²⁹⁶ European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*, Special Report n. 24/2015, Lussemburgo, 2015, spec. p. 5 e pp. 20 ss., disponibile all'indirizzo: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr15_24/sr_vat_fraud_en.pdf

shop (mediante l'istituzione di sportelli unici) volti a semplificare l'adempimento degli obblighi fiscali²⁹⁷.

La prevenzione si impone, allora, come esigenza di effettività e proporzionalità: prevenire significa anticipare il rischio, soprattutto mediante controlli mirati e verifiche *ex ante* sulle operazioni nei settori maggiormente esposti a frodi²⁹⁸.

3.3.1. *Quadro normativo e ruolo dei principali organismi ue*

Il contrasto alle frodi carosello rientra nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, sancita dall'art. 325 TFUE²⁹⁹ e disciplinata dal Regolamento (UE) 2017/1939³⁰⁰, istitutivo della Procura Europea (EPPO), nonché dalla Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. "direttiva PIF"³⁰¹), la quale stabilisce norme minime in relazione alla comminazione di sanzioni penali per le frodi incidenti sul bilancio europeo, ivi incluse le frodi carosello e i reati collegati.

In tale contesto agiscono tre organismi chiave: l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF), l'Eurojust e l'EPPO, ciascuno con competenze e limiti distinti. Il Regolamento (UE) 883/2013 definisce l'OLAF come organo amministrativo indipendente dedicato alle indagini (esterne e interne) su frodi, corruzione e irregolarità che ledano il bilancio UE³⁰². Si

²⁹⁷ Commissione europea, Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo, "*Piano d'azione sull'IVA. Verso uno spazio unico europeo dell'IVA – È il momento di decidere*", COM(2016) 148 final, Bruxelles, 7 aprile 2016, spec. p. 5 ss.

²⁹⁸ Parlamento europeo, *Draft report on the proposal for a Council regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the access of the European Public Prosecutor's Office (EPPO) and the European Anti-Fraud Office (OLAF) to value added tax information at Union level*, COM(2025)0685 – C10-0298/2025 – 2025/0348(CNS), Commissione per i problemi economici e monetari (ECON), relatore Michalis Hadjipantela, doc. PE784.400v01-00, 17 febbraio 2026.

²⁹⁹ Art. 325 TFUE: "*1. L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.*

2. Gli Stati membri adottano, 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.

3. Fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti (...)".

³⁰⁰ Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio, del 12 ottobre 2017, relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea (EPPO), che attribuisce a tale organo competenza per i reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, incluse le frodi IVA transfrontaliere di rilevante entità.

³⁰¹ Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017 (cd. direttiva PIF), che armonizza le fattispecie penali e le sanzioni relative alle frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, ricomprendendo espressamente le frodi IVA transfrontaliere gravi.

³⁰² Regolamento (UE, Euratom) n. 883/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 settembre 2013, relativo alle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF), che ne definisce la natura di

tratta di un organismo che, pur conducendo indagini amministrative in materia di frodi finanziarie, non ha poteri di incriminazione penale³⁰³.

Eurojust, agenzia di cooperazione giudiziaria, opera invece come punto di collegamento tra le autorità giudiziarie degli Stati membri, coordinando le indagini transfrontaliere e facilitando l'uso di strumenti di giustizia europea (mandati di arresto, di perquisizione ecc.)³⁰⁴.

L'EPPO, infine, è un ufficio decentralizzato di pubblica accusa dotato di competenza penale diretta per i crimini contro gli interessi finanziari dell'UE, comprese le frodi Iva transnazionali di grave entità (sopra 10 milioni di euro o rilevanti per la collettività)³⁰⁵.

A livello normativo, l'architettura europea antifrode è stata concepita come sistema multilivello che richiede cooperazione leale (art. 4, c. 3 TUE) e implementazione di strumenti comuni (tra i quali, ad esempio, il VIES e la rete Eurofisc di coordinatori nazionali per l'analisi dei rischi Iva).

Vediamo, dunque, come sono strutturati e quali funzioni sono previste in capo a questi tre organismi ue:

a) OLAF

L'OLAF svolge compiti di natura essenzialmente amministrativa e preventiva, rivolti alla tutela del bilancio europeo. Nello specifico, conduce indagini esterne sulle frodi coinvolgenti fondi UE e interne sulla *mala gestio* del personale europeo³⁰⁶. Pur mancando dell'autorità di procedere penalmente, il suo mandato include la raccolta, l'analisi e la trasmissione alle autorità competenti di segnalazioni sul fenomeno fraudolento³⁰⁷. In tale ambito, OLAF

organo amministrativo indipendente incaricato di indagini interne ed esterne su frodi, corruzione e altre attività illecite lesive del bilancio UE.

³⁰³ In dottrina e nei documenti istituzionali è costantemente ribadito che OLAF svolge esclusivamente indagini amministrative, prive di poteri di esercizio dell'azione penale, limitandosi a trasmettere i risultati alle autorità nazionali competenti; cfr. Parlamento europeo, *Filling the gap: The EU's fight against VAT fraud*, 2025.

³⁰⁴ Regolamento (UE) 2018/1727 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 14 novembre 2018, che disciplina Eurojust quale agenzia dell'Unione incaricata di rafforzare la cooperazione giudiziaria in materia penale tra gli Stati membri.

³⁰⁵ Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio, del 12 ottobre 2017, relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea (EPPO), artt. 4 e 22, nonché direttiva (UE) 2017/1371 (cd. direttiva PIF), art. 2, par. 2, che include le frodi IVA transfrontaliere gravi (superiori a 10 milioni di euro) tra i reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione.

³⁰⁶ Regolamento (UE, Euratom) n. 883/2013, cit., artt. 1 e 3.

³⁰⁷ Parlamento europeo, *Filling the gap: The EU's fight against VAT fraud*, cit.

compila rapporti investigativi, fornisce consulenza e raccomandazioni correttive agli Stati membri (ad es. modelli di legge, miglioramenti procedurali) quando rileva anomalie nei controlli fiscali o doganali.

L'ampiezza dei flussi finanziari intracomunitari ha spinto OLAF a sviluppare strumenti analitici avanzati, quali il *data mining* e la *network analysis* su transazioni sospette, e attività di *risk assessment*³⁰⁸.

In prospettiva di rafforzamento della cooperazione, OLAF partecipa anche all'iniziativa Eurofisc, condividendo informazione con i centri nazionali antifrode, e promuove – insieme alla Commissione – l'adozione di sistemi di *reporting* digitali (DDR) che consentano il tracciamento in tempo reale delle operazioni intracomunitarie.

La proposta COM (2025)685³⁰⁹ della Commissione – atta alla modifica del Regolamento UE 904/2010 sulla cooperazione amministrativa Iva – testimonia l'urgenza di potenziare l'accesso diretto di OLAF (e EPPO) ai dati VIES, per poter accorciare i tempi di reazione a livello investigativo.

In termini giurisprudenziali, la Corte di Giustizia ha sottolineato l'obbligo di risultati concreti nel contrasto alle frodi che interessino l'Unione Europea³¹⁰: un rischio sistemico di impunità per reati gravi all'interesse finanziario dell'UE è incompatibile con l'art. 325 TFUE e con l'art. 2 della Direttiva PIF, pertanto, non può essere consentito e impone alla giustizia nazionale di applicare prioritariamente il diritto europeo, rafforzando indirettamente la legittimità di poteri preventivi e cooperativi, come quelli di OLAF, a livello sovranazionale.

b) EUROJUST

Eurojust agisce come catalizzatore della cooperazione penale transfrontaliera tra gli Stati membri. Nel contrasto alle frodi carosello, Eurojust non svolge indagini in proprio, ma favorisce lo scambio rapido di informazioni tra Procure, organizza riunioni congiunte ed assiste nell'esecuzione di atti giurisdizionali europei (mandati di arresto, ordini di indagine europei ecc).

³⁰⁸ European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT fraud*, cit., pp. 20 ss.; Commissione europea, *Piano d'azione sull'IVA*, cit., p. 5 ss.

³⁰⁹ Parlamento europeo, *Draft report on the proposal COM(2025)0685*, cit.; cfr. anche Commissione europea, proposta COM(2025) 685 final, relativa alla modifica del Reg. (UE) n. 904/2010, volta a consentire l'accesso diretto ai dati IVA (VIES, CESOP) da parte di OLAF ed EPPO.

³¹⁰ Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 21 dicembre 2021, cause riunite C-357/19, C-379/19, C-547/19 e C-811/19, *Euro Box Promotion e a.*; nonché, più recentemente, sentenza 24 luglio 2024, causa C-107/23, *Lin*, che ribadiscono come un rischio sistemico di impunità sia incompatibile con l'art. 325 TFUE e con gli obblighi derivanti dalla direttiva PIF.

Nell'ambito della cooperazione, inoltre, si è previsto, mediante specifici accordi con OLAF (*Working Arrangement 2023*) ed EPPO (2021) che Eurojust possa sfruttare le competenze tecniche di OLAF (ad esempio, mediante l'accesso ai database antifrode, o sfruttando competenze contabili e *digital forensics*), mentre, viceversa, OLAF beneficia del network giudiziario di Eurojust per raggiungere l'autorità giudiziaria nazionale competente e per ottenere assistenza legale internazionale³¹¹.

Analogamente, Eurojust fornisce assistenza all'EPPO, facilitandone le indagini penalmente coordinate sul fronte europeo, specie quando coinvolgano Stati membri non aderenti alla Procura Europea.

In pratica Eurojust estende l'efficacia repressiva dell'azione penale europea, mitigando le fragilità dovute alla parziale adesione all'EPPO e alla natura transnazionale dei reati Iva.

c) EPPO

L'EPPO (*European Public Prosecutor's Office*) si colloca nel disegno di rafforzamento della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea tramite strumenti di natura penale, accanto a meccanismi amministrativi e di audit; il concetto di base è quello di realizzare uno spazio comune, un'area di giustizia penale europea. La base giuridica di sistema è ricondotta, da un lato, all'art. 86 TFUE¹ e, dall'altro, al combinato disposto degli artt. 310, par. 6, e 325 TFUE in tema di lotta alla frode e obbligo degli Stati membri di adottare misure effettive, proporzionate e dissuasive, secondo logiche di "assimilazione" e "minima tutela"³¹².

Nel sistema delineato dal regolamento (UE) 2017/1939, che ha istituito la Procura europea, e recepito nell'ordinamento italiano mediante d. lgs. n. 9/2021, particolare attenzione è data ai profili di coordinamento tra livello europeo e nazionale nella gestione delle notizie di reato relative ai reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea. In particolare, l'art. 14 del decreto impone alle autorità nazionali l'obbligo di informare senza ritardo il procuratore europeo delegato competente ogniqualvolta emergano fatti riconducibili alle fattispecie previste dalla direttiva PIF, tra le quali rientrano, se integrate dai requisiti di gravità (deve

³¹¹ Eurojust, *Working Arrangement between Eurojust and OLAF*, 2023; Eurojust, *Working Arrangement between Eurojust and the European Public Prosecutor's Office (EPPO)*, 2021; cfr. anche European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT fraud*, cit., pp. 20 ss.

³¹² Sul fondamento primario della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, v. art. 86 TFUE; artt. 310, par. 6, e 325 TFUE

verificarsi un danno complessivo almeno pari a 10 milioni di euro) e dimensione transnazionale richiesti, anche le frodi carosello in materia di Iva³¹³.

Si evidenzia, in tal senso, una significativa innovazione sistemica, ulteriormente rafforzata dalla previsione di un registro nazionale delle notizie di reato rilevanti ai fini della competenza dell'EPPO, che consente una più efficace tracciabilità e coordinazione delle informazioni tra livello interno ed europeo³¹⁴.

La base giuridica, come premesso, va rinvenuta nell'art. 86 TFUE, che ha introdotto, non senza iniziali resistenze interpretative, la possibilità di istituire un organo di perseguimento penale europeo.

Invero, la transizione da organismi di cooperazione, quale il succitato Eurojust, a un'autonomia dotata di poteri diretti di indagine e azione penale ha segnato un passaggio paradigmatico nel processo di integrazione, reso possibile anche attraverso lo strumento della cooperazione rafforzata, che ha consentito di superare le resistenze di alcuni Stati membri³¹⁵.

Sotto il profilo organizzativo, l'EPPO si configura come un ufficio unico europeo, articolato in una struttura centrale con sede in Lussemburgo – composta dal Procuratore capo europeo, dal collegio e dalle camere permanenti – e in una rete decentrata di procuratori europei delegati operanti nei singoli Stati membri aderenti (ad oggi 22, con Svezia e Polonia che stanno completando l'iter per aderire alla procura)³¹⁶.

Grazie all'istituzione di tale organismo è stato possibile superare le tradizionali logiche di cooperazione giudiziaria internazionale. I procuratori europei delegati, infatti pur operando in ordinamenti diversi, appartengono a un'unica autorità giudiziaria europea, il che consente l'instaurazione di canali diretti di comunicazione e coordinamento investigativo, più rapidi ed efficienti rispetto ai classici strumenti di assistenza giudiziaria.

³¹³ Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. direttiva PIF), art. 2, par. 2; Regolamento (UE) 2017/1939, cit., art. 22; d. lgs. n. 9/2021, art. 14.

³¹⁴ D. lgs. 2 febbraio 2021, n. 9, recante adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del regolamento (UE) 2017/1939, in particolare artt. 3 e 4, relativi ai meccanismi di registrazione e trasmissione delle notizie di reato di competenza della Procura europea.

³¹⁵ Regolamento (UE) 2017/1939, cit., considerando 10 e artt. 1 e 2 (cooperazione rafforzata); Eurojust, Regolamento (UE) 2018/1727, cit., a confronto con il modello di cooperazione giudiziaria previgente.

³¹⁶ Regolamento (UE) 2017/1939, cit., artt. 8–21 (organizzazione dell'EPPO, struttura centrale e procuratori europei delegati); sul numero degli Stati partecipanti e sull'adesione mediante cooperazione rafforzata, v. anche considerando 10 del regolamento.

Tuttavia, tale unitarietà funzionale non si traduce ancora in una piena armonizzazione procedurale, in quanto le indagini continuano a svolgersi secondo le norme processuali nazionali, determinando una persistente frammentazione che incide, in particolare sulle modalità di acquisizione e utilizzabilità della prova nelle indagini transnazionali.

Il perimetro istituzionale e funzionale dell'EPPO è frutto di un compromesso: si tratta di un organo di perseguimento formalmente "unitario" ma strutturalmente decentrato, in cui la fase investigativa e requirente si sviluppa in un circuito europeo (anche mediante coordinamento verticale), mentre il giudizio resta radicato dinanzi ai giudici nazionali³¹⁷.

L'EPPO agisce in funzione complementare all'OLAF, in quanto il primo esercita funzioni penali, mentre il secondo conduce indagini amministrative, approfondendo la quantificazione del danno patrimoniale e fornendo raccomandazioni amministrative sulle misure da adottare. Inoltre, l'EPPO può usufruire di Eurojust: oltre al supporto operativo visto, Eurojust risponde alle richieste operative dell'EPPO avvalendosi della sua rete e condividendo l'accesso alle banche dati interne sui casi rilevanti.

Malgrado la complementarità formale tra i tre organismi, permangono alcune sovrapposizioni e limiti pratici. L'EPPO, innanzitutto, non opera in tutti gli Stati membri, rendendo talvolta necessaria la mediazione di Eurojust per raccordare le indagini nei Paesi non aderenti.

Si tratta di un approccio che presuppone un rafforzamento qualitativo della cooperazione amministrativa, come richiesto dal Regolamento n. 904/2010³¹⁸, che configura un modello in cui le autorità competenti degli Stati membri cooperano per assicurare la corretta applicazione dell'Iva, scambiando informazioni rilevanti per la valutazione e il controllo delle operazioni, nonché predisponendo forme di accesso automatizzato a dati specifici.

³¹⁷ Regolamento (UE) 2017/1939, cit., artt. 33–36 (esercizio dell'azione penale e competenza dei giudici nazionali); sul carattere ibrido e multilivello del modello EPPO, v. altresì Commissione europea, *Piano d'azione sull'IVA*, cit., p. 5 ss.

³¹⁸ REGOLAMENTO (UE) N. 904/2010 DEL CONSIGLIO del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto. Preambolo punto 5: 5) Le misure di armonizzazione delle disposizioni fiscali adottate per completare il mercato interno dovrebbero comprendere l'istituzione di un sistema comune di cooperazione tra gli Stati membri, in particolare per quanto riguarda lo scambio di informazioni, nell'ambito del quale le autorità competenti degli Stati membri sono tenute a prestarsi mutua assistenza e a collaborare con la Commissione al fine di assicurare la corretta applicazione dell'IVA alla fornitura di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni.

Tale cooperazione dovrebbe essere implementata anche tra gli organismi dell'Unione Europea - quali Eurofisc, EPPO e OLAF - mediante un'azione combinata e sinergica, che dovrebbe permettere di scambiare informazioni in tempo reale, al fine di colpire lo schema fraudolento nel caso in cui interessasse più paesi³¹⁹.

La digitalizzazione diviene, dunque, un vettore di trasformazione del controllo: l'iniziativa “*VAT in the Digital Age*” (ViDA) valorizza un sistema di reporting digitale “in tempo reale” per gli scambi transfrontalieri, basato su *e-invoicing* (fatturazione elettronica), dichiaratamente finalizzato a fornire agli Stati membri informazioni utili a intensificare il contrasto alle frodi Iva, con specifico riferimento alle frodi carosello³²⁰.

3.3.2. *La cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni*

Per contrastare efficacemente le frodi transnazionali, il diritto comunitario ha da tempo previsto meccanismi di cooperazione amministrativa tra Stati membri. In tale prospettiva si inserisce il *Vat Information Exchange System* (VIES), un'applicazione telematica gestita dalla Commissione europea (DG TAXUD) che, in base al Regolamento (CE) n. 1798/2003 – e segnatamente alle norme in materia di cooperazione amministrativa di cui al Regolamento (UE) 904/2010 – consente di verificare la validità delle partite Iva intracomunitarie in tempo reale, condizione necessaria affinché gli operatori economici possano fruire del regime di non imponibilità sugli scambi infra-UE³²¹.

Il fine è quello di limitare l'esposizione a operazioni illegittime, nonché agevolare l'individuazione di operatori inattivi o inesistenti, mediante l'opportunità di effettuare controlli ex ante sui codici Iva degli eventuali partner commerciali.

Tecnicamente, non si tratta di un vero e proprio database a sé stante, bensì di un motore di ricerca che interroga gli archivi nazionali delle partite Iva di ciascun Stato membro³²². Quando un'impresa inserisce un codice Iva estero nel portale VIES, il sistema inoltra la

³¹⁹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-strengthens-cooperation-eurofisc-epo-and-olaf-combat-fraud-2025-11-12_en

³²⁰ Regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di IVA, nonché Regolamento (UE) n. 904/2010; v. anche Commissione europea, *VAT Information Exchange System* (VIES), che evidenzia come la verifica della validità del numero IVA costituisca requisito essenziale per l'applicazione del regime di non imponibilità nelle operazioni intracomunitarie.

³²¹ art. 138, 214-224 della Dir. 2006/112/CE

³²² Commissione europea, *Your Europe – Check a VAT number (VIES)*: “VIES is a search engine (not a database)... The data is retrieved from national VAT databases”.

richiesta all'autorità competente del Paese indicato ed ottiene in risposta un dato informativo circa la validità o meno del numero Iva nell'ambito delle operazioni intracomunitarie.

Il VIES, dunque, funge da sostegno alle imprese o ai liberi professionisti, i quali devono effettuare un controllo sulla corretta registrazione della controparte negoziale straniera³²³. Inoltre, si tratta di uno strumento di scambio informativo tra Stati membri, in quanto, sulla base dei dati forniti dal VIES, si possono rinvenire incoerenze tra flussi dichiarati e numeri Iva indicati.

Tuttavia, come sottolineato dalla Commissione, “*i risultati sono limitati alla validità delle partite Iva*”, evidenziando come il VIES, da solo, non può fungere da sistema antifrode, risultando essenzialmente un archivio delle anagrafiche fiscali, non un monitoraggio delle transazioni. Detto altrimenti, il possesso di un numero Iva valido non attesta di per sé la genuinità della filiera commerciale.

Il VIES dipende completamente dai dati forniti e aggiornati dalle amministrazioni nazionali (su cui la Commissione non ha alcun potere di accertamento, modifica o cancellazione), per cui se vengono caricati dati completi o obsoleti, queste lacune ricadono integralmente sul VIES³²⁴.

Un ulteriore limite si riscontra nella natura sostanzialmente dichiarativa del sistema: quando un codice Iva è assegnato dall'amministrazione fiscale su richiesta dell'impresa, la verifica VIES si limita a confermare se, al momento della ricerca, quel numero è registrato per operazioni intracomunitarie, senza fornire alcuna garanzia aggiuntiva sulla legittimità dell'impresa o sulle sue operazioni.

Poniamo il caso che un'organizzazione criminale costituisca una catena di società di comodo regolarmente iscritte al VIES, in quanto a tutte è ricollegato un numero ufficiale, ma orchestrando transazioni fittizie. Il VIES, in tal caso, non individuerebbe la frode, perché

³²³ Cfr. artt. 138 e 214–224 della Direttiva 2006/112/CE, che subordinano il regime di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie alla corretta identificazione IVA del cessionario; sul ruolo del VIES quale strumento di verifica preventiva, v. Commissione europea, *Your Europe – Check a VAT number (VIES)*.

³²⁴ Sul problema della qualità e tempestività dei dati e sui limiti strutturali del VIES, v. altresì Commissione europea, *VAT in the Digital Age (ViDA): A proposal to modernise and improve the EU's VAT system*, che evidenzia la necessità di sistemi di reporting più tempestivi e integrati per contrastare efficacemente le frodi IVA.

vedrebbe solo i numeri formalmente in regola, mentre tutte le movimentazioni finanziarie resterebbero fuori dal suo raggio d'azione.

Ciò è favorito da fatto che il VIES non intercetta le transazioni reali, bensì si basa sulle autocertificazioni dei contribuenti e sulle registrazioni d'archivio. Ciò comporta una dinamica reattiva, nel senso che una potenziale frode viene scoperta solo dopo che l'operazione è avvenuta e il dato è entrato nel sistema, quando invece sarebbe auspicabile la previsione di un meccanismo di tracciamento in tempo reale dei flussi di merce e denaro per favorire l'individuazione di schemi irregolari già *in fieri*.

In ultima analisi, si pone il problema qualità dei dati Iva, che varia notevolmente da Stato a Stato; alcuni Paesi, infatti, attuano controlli stringenti prima dell'assegnazione del numero, mentre altri applicano criteri più blandi. Il VIES non compensa questa diversità, né prevede indicatori di anomalia o contromisure automatizzate, quali segnalazioni di forte sospetto quando numerosi movimenti sono registrati fra poche entità. Se, invece, fornisse informazioni addizionali – ad esempio assegnando un rating di affidabilità – sarebbe possibile ricostruire reti di imprese o monitorare pattern sospetti già solo mediante questo strumento.

Date le criticità sopra evidenziate, l'Unione Europea ha, negli ultimi anni, previsto una serie di iniziative per innovare il sistema Iva sfruttando la digitalizzazione, di modo da collegare capillarmente e in tempo reale le informazioni fiscali, superando la frammentazione attuale delle banche dati nazionali.

In questa prospettiva, si inserisce il pacchetto legislativo *VAT in the Digital Age* (ViDA)³²⁵, che si propone di modernizzare il sistema Iva mediante digitalizzazione integrale dei processi e contrastare le frodi intracomunitarie attraverso una cooperazione più efficace e trasparente³²⁶.

Due sono le operazioni di particolare rilevanza prospettate.

In primo luogo, il pacchetto ViDA definisce che già a partire dal 2027 gli Stati membri potranno introdurre l'*e-invoicing* obbligatorio per tutte le cessioni e prestazioni tra imprese,

³²⁵ adottato formalmente l'11 marzo 2025 – incarna il percorso sopra delineato. Esso si compone di tre atti principali: la Direttiva (UE) 2025/516 che modifica la Dir. IVA 2006/112, il Regolamento (UE) 2025/517 che ammodernizza il Reg. 904/2010, e un regolamento di esecuzione per i dettagli tecnici

³²⁶ Comunic. Com., “*VAT in the Digital Age*”, 11 marzo 2025; Direttiva (UE) 2025/516 e Regolamento (UE) 2025/517 (pacchetto ViDA), che introducono, tra l'altro, obblighi di fatturazione elettronica e sistemi di reporting digitale per le operazioni transfrontaliere, con l'obiettivo di rafforzare la prevenzione delle frodi IVA.

con regole comuni di formato e trasmissione, consentendo di raccogliere istantaneamente i dati di ogni fattura emessa e, dunque, creando un flusso continuo di informazioni verso le amministrazioni nazionali. Come sottolineato dalla Commissione europea, la misura “fornirà agli Stati membri tutte le informazioni necessarie per contrastare le frodi Iva, con particolare attenzione alle frodi carosello”, prevedendo una riduzione delle frodi per un ammontare fino a 11 miliardi di euro³²⁷.

In pratica, le nuove regole imporranno che ogni operazione intracomunitaria sia certificata con una fattura elettronica trasmessa direttamente a un portale nazionale, per cui lo spostamento fisico delle merci e il relativo scambio economico saranno tracciati e registrati in itinere, senza limitazioni derivanti da dati forniti in forza della sola compilazione annuale delle dichiarazioni Iva.

Parallelamente, si sta lavorando a una vera e propria rete di banche dati fiscali europee interconnesse, il cui fulcro sarà rappresentato dal *Central VIES*, un portale comunitario unico proposto dal Regolamento 2025/517³²⁸, in forza del quale ogni Stato membro dovrà istituire un sistema nazionale elettronico che trasmetta automaticamente al *Central VIES* le informazioni sui soggetti passivi e sulle operazioni intracomunitarie effettuate. In altre parole, anziché consultare singolarmente i registri nazionali, le autorità potranno interrogare un archivio centralizzato che li raccoglie, portando a una sostanziale eliminazione delle attuali disparità di aggiornamento.

Inoltre, le modifiche proposte nel 2025 prevedono l’accesso diretto a tali archivi anche da parte degli organi investigativi europei, in un’ottica di accelerazione delle indagini transnazionali.

Il pacchetto, dunque, secondo le previsioni dei fautori, permetterebbe alle autorità fiscali di passare dal rincorrere i circuiti fraudolenti a posteriori all’intercettare anomalie sulla base di un flusso di dati costante, riflettendo la proposizione verso sistemi di cooperazione attiva e preventiva.

³²⁷ Commissione europea, *VAT in the Digital Age (ViDA): A proposal to modernise and improve the EU’s VAT system*, cit.

³²⁸ Regolamento (UE) 2025/517 del Consiglio, che modifica il Regolamento (UE) n. 904/2010 introducendo un sistema centralizzato di scambio delle informazioni IVA (*Central VIES*).

3.3.3. *Il reverse charge come strumento di prevenzione delle frodi carosello*

Nell'ambito della lotta alle frodi, appare opportuno riprendere l'argomento, già brevemente affrontato in principio, del meccanismo di inversione contabile. Il *reverse charge* - disciplinato, a livello unionale, dagli artt. 194 e ss. della Direttiva 2006/112/CE a, livello interno, dall'art. 17 del D.P.R. 633/72³²⁹ - costituisce una tecnica di applicazione dell'imposta in forza della quale l'onere dell'Iva non viene assolto dal cedente, secondo il modello ordinario fondato sulla rivalsa, bensì direttamente dal cessionario, il quale integra o autofattura l'operazione, assolvendo contestualmente l'imposta a debito e portandola in detrazione, con conseguente neutralizzazione dell'imposta, sul piano finanziario, in quanto l'Iva registrata a debito e quella registrata a credito si compensano, eliminando il flusso monetario connesso alla riscossione.

Questo meccanismo, in un'ottica di riduzione del rischio di frode, trasferisce la responsabilità dell'assolvimento dell'Iva dal cedente al cessionario, facendo sì che l'imposta venga contabilizzata – e, ove dovuta, versata – dal medesimo soggetto che esercita il diritto di detrazione³³⁰. Ciò consente di neutralizzare il rischio tipico delle frodi carosello, ondato sull'incasso dell'imposta da parte del *missing trader* e sul suo successivo mancato versamento all'erario. Tuttavia, in quanto deroga ai principi fondamentali del sistema comune dell'Iva, un'applicazione generalizzata del *reverse charge* presupporrebbe una revisione dell'impianto normativo delineato dalla Direttiva 2006/112/CE.

Abbiamo visto come il meccanismo di inversione contabile, nel contesto delle operazioni intracomunitarie, possa assumere una funzione diametralmente opposta all'obiettivo anti-evasivo che si propone, fino a divenire, paradossalmente, strumento funzionale alla realizzazione della frode³³¹.

Il problema, tuttavia, non trae origine dal meccanismo di *reverse charge* in quanto tale, bensì dall'assetto normativo delle operazioni intracomunitarie. In base agli artt. 138 e ss. Della Direttiva 2006/112/CE, infatti, le cessioni intracomunitarie sono assoggettate a un regime di non imponibilità nello Stato membro di origine, con la conseguenza che il cedente non

³²⁹ Art. 17, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; artt. 194–199 della Direttiva 2006/112/CE.

³³⁰ A. Saccone, *Il reverse charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA*, in *Innovazione e diritto*, 2007, disponibile al link https://www.innovazionediritto.it/media/old/pdf/2007_04_03.pdf

³³¹ Sul ruolo del reverse charge nelle frodi carosello e sulla sua possibile strumentalizzazione, v. Commissione europea, *Study and Reports on VAT Gap in the EU*.

applica l'imposta, mentre l'acquirente è tenuto ad autoliquidarla nello Stato di destinazione mediante, appunto, il meccanismo di inversione contabile.

Di fatto, tale configurazione realizza una forma di *reverse charge* generalizzato nelle operazioni intracomunitarie, ed è proprio in questo contesto che si radica il fenomeno delle frodi carosello. La combinazione tra non imponibilità all'origine e imposizione differita nel Paese di destinazione determina, infatti, una discontinuità temporale nella riscossione dell'imposta, che può essere sfruttata a fini fraudolenti.

In questo contesto, dunque, il *reverse charge* non impedisce la frode, ma, al contrario, consente l'immissione dei beni nel circuito economico senza alcun esborso iniziale di Iva; difatti, il *missing trader* acquisisce i beni o servizi in regime di non imponibilità³³², autofattura (inserendo l'Iva sia nel registro a debito che a credito) e, successivamente, rivende i beni sul mercato interno applicando l'Iva in rivalsa e incassandola dal cessionario. La frode si realizza nel momento di omissione dell'imposta riscossa, quando il *missing trader* si rende irreperibile, mentre il suo cessionario, in assenza di elementi che ne dimostrino il coinvolgimento – anche indiretto – nella frode, esercita legittimamente il diritto alla detrazione.

Cosa succederebbe se si ampliasse l'ambito di applicazione del *reverse charge*, prevedendone l'applicazione in tutte le cessioni tra soggetti passivi, anche in ambito nazionale?

È in questa diversa veste che il meccanismo – comunemente definito *reverse charge interno* – realizza appieno la propria funzione preventiva. In tal caso, infatti, l'Iva non viene più addebitata dal cedente né riscossa nei rapporti tra operatori economici, ma è assolta direttamente dal cessionario mediante autofatturazione, con contestuale esercizio del diritto alla detrazione.

In questo modo viene meno il presupposto economico della frode carosello, ossia la possibilità per il soggetto passivo di addebitare l'Iva in rivalsa e incassarla senza versarla all'erario.

L'attribuzione dell'obbligo di assolvimento dell'imposta in capo al cessionario consente, dunque, di evitare il duplice effetto distorsivo, derivante, da un lato, dall'omesso versamento

³³² LUPU R., *Diritto delle imposte: dai presupposti economici d'imposta alle basi imponibili nella parte speciale del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 93.

dell'Iva da parte del cedente e, dall'altro, dall'esercizio della detrazione da parte del cessionario³³³.

Nel sistema attuale, ciascun passaggio della filiera genera non solo un'obbligazione tributaria, ma anche un corrispondente flusso finanziario e una traccia fiscale, che consente all'amministrazione di esercitare un controllo diffuso e progressivo sull'assolvimento dell'imposta.

L'adozione di un sistema di *reverse charge* generalizzato determinerebbe una radicale trasformazione di tale assetto, in quanto le operazioni tra soggetti passivi si tradurrebbero esclusivamente in registrazioni contabili, senza alcun effettivo trasferimento finanziario dell'Iva. In tal modo, verrebbe meno uno degli elementi fondamentali di presidio del sistema - ossia la riscossione frazionata in ogni stadio della produzione o distribuzione - con il rischio di un incremento delle frodi meramente cartolari, fondate sulla rappresentazione fittizia di operazioni prive di reale sostanza economica.

Inoltre, una simile configurazione non eliminerebbe il fenomeno evasivo, ma ne determinerebbe piuttosto una traslazione lungo la catena distributiva, concentrando il rischio della frode nella fase finale delle operazioni, in cui l'assenza di meccanismi di detrazione e la maggiore difficoltà di controllo favorirebbero forme di evasione al dettaglio e fenomeni di economia sommersa.

L'introduzione del *reverse charge* generalizzato, dunque, interpella i principi cardine del sistema iva, quali quelli di neutralità e proporzionalità.

Sotto il profilo della neutralità, il meccanismo appare, in linea teorica, compatibile con l'architettura dell'Iva. Anche nell'ipotesi di autofatturazione, infatti, il cessionario è legittimato a esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, purché l'operazione sia reale e adeguatamente documentata, con la conseguenza che il carico fiscale netto resta invariato.

Tuttavia, tale deroga al sistema ordinario comporta un significativo appesantimento degli obblighi contabili in capo al cessionario, soprattutto laddove lo stesso sia una micro o piccola

³³³ Antozzi A., Paparella F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam Milano, 2019, p. 402

impresa, le quali sarebbero chiamate a farsi carico di adempimenti ulteriori rispetto al modello fondato sulla rivalsa.

Quanto al principio di proporzionalità, esso impone che ogni deroga ai meccanismi ordinari dell'imposta sia limitata allo stretto necessario per il conseguimento dell'obiettivo di contrasto alle frodi, evitando che strumenti eccezionali incidano eccessivamente sull'equilibrio complessivo del sistema.

Alla luce di tali considerazioni, l'Unione europea, nell'ambito della direttiva 2006/112/CE – e, segnatamente, degli artt. 194 e ss., che disciplinano le deroghe alla regola generale sancita dall'art. 193, il quale individua nel cedente il debitore d'imposta - ha ammesso, in forza dell'art. 199-*bis*, il ricorso al *reverse charge* non già in via generalizzata, bensì in casi specifici e delimitati.

Accanto a tale disciplina settoriale, il legislatore unionale ha introdotto, con l'art. 199-*ter*, il cd. *Quick Reaction Mechanism (QRM)*, quale misura eccezionale volta a consentire agli Stati membri di reagire con tempestività a fenomeni fraudolenti improvvisi e di particolare gravità, mediante l'introduzione temporanea del *reverse charge* anche in settori non previamente individuati³³⁴.

La temporaneità e contingenza dello strumento, pur essendo stato riconosciuto come utile nel contrasto alle frodi, non appare idoneo a risolvere organicamente le criticità del sistema.

In tale prospettiva si inserisce la proposta della Commissione europea COM (2016)³³⁵, volta a consentire agli Stati membri che ne facciano richiesta, in via eccezionale e temporanea, di applicare un meccanismo di inversione contabile generalizzato, al ricorrere di stringenti condizioni, quali:

- La presenza di un divario Iva significativamente superiore alla media dell'Unione;
- Un'incidenza particolarmente elevata delle frodi carosello sul divario complessivo;
- L'inefficacia delle misure di controllo ordinarie nel contrasto a tali fenomeni.

³³⁴ Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda la proroga del periodo di applicazione del meccanismo facoltativo di inversione contabile e del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA*, COM(2022) 39 final, Bruxelles, 10 febbraio 2022.

³³⁵ Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema definitivo dell'IVA per gli scambi intracomunitari*, COM(2016) 811 final, presentata il 21 dicembre 2016.

Entro tali limiti, il *reverse charge* risulta adeguato a neutralizzare il vantaggio derivante dall'omesso versamento dell'imposta da parte del fornitore, senza violare i principi fondamentali del diritto dell'Unione; tuttavia, si tratta di uno strumento che non è in grado di prevenire fenomeni fraudolenti nei settori esclusi dal suo ambito applicativo, né può sostituirsi agli strumenti di controllo amministrativo, che restano indispensabili per garantire l'effettività del sistema.

A fronte delle criticità che implicherebbe adottare un sistema di *reverse charge* generalizzato (in relazione al ribaltamento della struttura dell'Iva), la commissione ha proposto il cosiddetto *sistema definitivo Iva*, basato sull'idea di tassare le operazioni transfrontaliere come se fossero interne.

Il modello delineato mira a superare il meccanismo della non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, prevedendo che l'imposta sia applicata sin dal momento della transazione, secondo l'aliquota dello Stato di consumo, con successivo trasferimento del gettito tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri. In tal modo, viene eliminata la discontinuità tra circolazione dei beni e riscossione dell'imposta che caratterizza il sistema vigente e che costituisce il presupposto delle frodi carosello³³⁶.

³³⁶ Parlamento europeo, *Legislative Train Schedule – VAT regime: technical measures for the definitive VAT system*, Bruxelles, 10 febbraio 2022, relativo a COM(2022) 39 final, disponibile su: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-vat-regime-action-plan/file-technical-measures-the-definitive-vat-system>.

CAPITOLO IV

IL DISALLINEAMENTO TEMPORALE DEI CONTROLLI NELLE FRODI CAROSELLO E L'ASIMMETRIA DELLE POSIZIONI CREDITORIE NEL SISTEMA IVA

Se si assume, alla luce delle considerazioni svolte nei capitoli precedenti, che il danno erariale, nelle frodi carosello, si realizzi nel momento in cui il *missing trader* incassa l'Iva sulle cessioni interne e ne omette il versamento, sorge un interrogativo: per quale ragione, pur essendo individuabile il nucleo offensivo della frode in tale omissione, la reazione dell'Amministrazione finanziaria interviene solo a distanza di anni?

Con riferimento alla normativa italiana, troviamo positivizzata una evidente articolazione temporale dei controlli. Segnatamente, l'ordinamento prevede strumenti di verifica anticipata, quali il controllo automatizzato delle dichiarazioni Iva, che l'art. 54-*bis* del D.P.R. 633/72 colloca entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione successiva³³⁷. L'art. 57 del medesimo Decreto, invece, prevede un termine decadenziale ampio per gli avvisi di rettifica e accertamento, esteso fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione³³⁸.

Dunque, a fronte di una conoscenza anticipata dell'anomalia, si rileva che l'intervento dell'Amministrazione si colloca in una fase assai successiva.

Si potrebbe derivare che tale disallineamento sia riconducibile a fattori contingenti, quali l'insufficienza di risorse umane o tecniche, che renderebbero impraticabile una reazione immediata. Tuttavia, una simile spiegazione non appare soddisfacente alla luce del meccanismo di funzionamento della disciplina dei crediti nel diritto tributari.

³³⁷ Art. 54-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: "Avvalendosi di procedure automatizzate l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti".

³³⁸ Art. 57, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: "1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione".

Alla luce di tale disciplina, infatti, il credito del contribuente risulta oggetto di un presidio anticipato e incisivo, essendo immediatamente individuato, tracciato e sottoposto a una serie di filtri preventivi che ne condizionano l'utilizzo. In particolare, per i crediti Iva annuali o trimestrali eccedenti la soglia di 5.000 euro, la compensazione è subordinata alla previa presentazione della dichiarazione o dell'istanza trimestrale ed è, di regola, condizionata al rilascio del visto di conformità³³⁹.

Inoltre, a partire dal 2024, tutti i versamenti unitari con compensazione devono transitare attraverso i canali telematici dell'Amministrazione finanziaria, consentendo un monitoraggio in tempo reale delle operazioni³⁴⁰.

Dunque, quando è il contribuente a vantare un credito nei confronti dell'Erario, la reazione dell'ordinamento non è differita, bensì contestuale, selettiva e, ove necessario, impeditiva.

Se si pone tale situazione a confronto con quella, speculare, del credito dell'erario nei confronti del contribuente, emerge una significativa – e paradossale – asimmetria. Mentre il credito del contribuente è oggetto di immediata emersione e di altrettanto immediato filtraggio, il credito erariale, anche quando risulti già disponibile alla conoscenza dell'Amministrazione, non è accompagnato da un equivalente meccanismo di blocco anticipato.

Che il credito dell'erario sia, almeno in larga misura, precocemente conoscibile non costituisce una mera intuizione: i soggetti passivi Iva, infatti, sono tenuti a comunicare periodicamente i dati delle liquidazioni, consentendo all'Amministrazione di disporre di informazioni tempestive in ordine all'adempimento dell'obbligazione tributaria. La stessa Relazione sul VAT Gap 2025 evidenzia come la componente relativa all'imposta dichiarata e non versata sia costruita sulla base dei dati desunti dai controlli automatizzati disciplinati dall'art. 54-*bis* del D.P.R. 633/72³⁴¹.

³³⁹ Agenzia delle Entrate, *Compensazione IVA*, disponibile al seguente indirizzo:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/agenzia/amministrazione-trasparente/servizi-crogati/carta-servizi/i-nostri-servizi/area-dichiarazioni-fiscali/compensazione-iva>.

³⁴⁰ Art. 1, comma 95, Legge 30 dicembre 2023, n. 213, che modifica l'art. 11 del Decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66.

³⁴¹ Camera dei Deputati, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva (Anno 2025)*, Doc. XXVII, n. 25, 2025.

Anche prescindendo dalle ipotesi di frode carosello in senso tecnico, il sottoinsieme dei mancati versamenti dichiarati dimostra come l'erario disponga, sin da subito, di basi idonee a individuare situazioni di inadempimento.

Nelle metodologie utilizzate dall'amministrazione italiana per stimare il *gap* da frodi Iva intracomunitarie, l'individuazione dei potenziali *missing trader* avviene mediante l'incrocio di quattro elementi: (i) gli acquisti intracomunitari risultanti dal sistema VIES, (ii) l'assenza di versamenti Iva, (iii) l'effettuazione di cessioni sul mercato interno e (iii) l'adozione di un provvedimento di cessazione d'ufficio della partita Iva.

Inoltre, l'art. 35, comma 15-*bis*, del D.P.R. 633/72 consente all'Amministrazione di effettuare riscontri automatizzati e accesi, nonché, in caso di esito negativo, di disporre la cessazione della partita Iva e l'esclusione del soggetto passivo dal VIES³⁴².

Dunque, le fonti ufficiali dimostrano come il sistema possieda già oggi – non solo in astratto, ma nei concreti modelli di analisi del rischio e di stima del fenomeno - dei dati necessari per intercettare con sufficiente anticipo il debitore principale della frode.

Il quadro risulta ulteriormente rafforzato ove si tenga conto degli strumenti europei di cooperazione amministrativa che, pur in continua evoluzione, consentono già una precoce individuazione dell'omissione di versamento lesiva.

Ma, allora, non appare giustificabile un controllo così tardivo facendo leva sulla mera complessità del fenomeno. La complessità delle frodi carosello è indubbia; tuttavia, la stessa deve essere valutata alla luce di un contesto normativo e tecnologico nel quale le informazioni rilevanti risultano sempre più prossime al momento della realizzazione della frode.

³⁴² Art. 35, comma 15-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: “L'attribuzione del numero di partita IVA determina la esecuzione di riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonché l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, avvalendosi dei poteri previsti dal presente decreto. Gli Uffici, avvalendosi dei poteri di cui al presente decreto, verificano che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA, siano completi ed esatti. In caso di esito negativo, l'Ufficio emana provvedimento di cessazione della partita IVA e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie. Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti le modalità operative per l'inclusione delle partite IVA nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, nonché i criteri e le modalità di cessazione della partita IVA e dell'esclusione della stessa dalla banca dati medesima”.

La questione centrale diviene, dunque, comprendere per quale ragione l'ordinamento, pur disponendo di un patrimonio informativo sempre più tempestivo e articolato, continui a concentrare l'intervento di contrasto in una fase successiva e differita rispetto al momento dell'illecito.

Una possibile spiegazione potrebbe essere rinvenuta nella circostanza che la conoscenza del mancato versamento non coincide con la prova della partecipazione alla frode in capo ai soggetti inseriti nella catena commerciale, per cui la tardività dell'intervento risponderebbe all'esigenza di costruire un quadro probatorio sufficientemente solido, a maggior ragione in ipotesi di frodi a carattere transfrontaliero, in cui l'accertamento della consapevolezza del soggetto passivo implica l'analisi di una pluralità di rapporti economici e giuridici distribuiti fra più ordinamenti.

Tuttavia, si tratta di un problema "artificiale", nel senso che la necessità di accertare l'elemento soggettivo nei confronti dei soggetti a valle della catena è diretta conseguenza della scelta di concentrare la reazione sul piano della detrazione. Se, invece, l'intervento fosse prioritariamente orientato verso il momento dell'omesso versamento, il fulcro dell'accertamento si sposterebbe su un dato oggettivo – ossia il mancato versamento stesso – la cui dimostrazione appare, in linea di principio, meno complessa.

Dunque, il tempo lungo dell'accertamento non costituisce solo un dato inevitabile legato alla complessità del fenomeno, ma riflette una opzione scelta dall'ordinamento, che privilegia il controllo a valle rispetto all'intercettazione tempestiva dell'inadempimento a monte.

Resta il fatto che, anche va voler ritenere fondata tale impostazione, essa non elimina e non spiega l'asimmetria tra le due posizioni creditorie. Quando è il contribuente a esporre un credito, l'ordinamento adotta una logica di filtro *ex ante*, anche a costo di ritardarne o condizionarne l'utilizzo. Quando, invece, è l'erario a vantare un credito, la conoscibilità anticipata del fatto materiale non si traduce in un analogo meccanismo di blocco nei confronti del debitore principale, ma tende piuttosto a preludere a una reazione successiva, più articolata e invasiva, che non è necessariamente limitata all'autore dell'omissione, ma si estende anche ai soggetti che si inseriscano, a cascata, nella catena.

È evidente, dunque, come la disciplina dei crediti del contribuente verso l'Erario e quella dei crediti dell'erario verso il contribuente risultano speculari sul piano economico, ma non su quello del trattamento temporale.

Non si tratta di negare le difficoltà probatorie proprie delle frodi carosello, quanto più di rilevare che, proprio mentre l'ordinamento si dota di strumenti informativi sempre più prossimi al tempo reale, la prassi amministrativa continua a privilegiare una reazione differita, che tutela l'interesse erariale prevalentemente a valle, anziché orientarsi verso una più tempestiva neutralizzazione del debitore principale.

Ma in che modo, allora, assume rilevanza la tardività dell'intervento? Quanto più l'Amministrazione differisce la propria azione, tanto più la frode tende a irradiarsi lungo la catena delle operazioni, aumentando il numero dei soggetti coinvolti e ampliando, conseguentemente, gli spazi di intervento della pretesa erariale, che può articolarsi in sedi diverse e tra loro cumulabili rispetto a quella originaria dell'omesso versamento.

Se, infatti, l'intervento non si arresta sul *missing trader* nel momento in cui l'inadempimento diventa conoscibile, ma si sposta in avanti nel tempo e si concentra sulla ricostruzione dell'intera catena negoziale, una sola omissione iniziale può costituire il presupposto per una pluralità di pretese: da un lato, permane la pretesa nei confronti del debitore principale che, alle condizioni di cui all'art. 60-bis, può traslare sul cessionario nella forma della responsabilità solidale; dall'altro, è prevista la negazione del diritto di detrazione verso tutti i cessionari che sapessero o avrebbero dovuto sapere della frode.

Se si osserva il fenomeno da questa prospettiva, si può cogliere una singolare simmetria: abbiamo visto che il *missing trader* realizza un vantaggio diretto attraverso l'omesso versamento dell'Iva; specularmente, l'ordinamento, mediante la combinazione degli strumenti di contrasto a valle, ottiene il medesimo vantaggio, moltiplicato.

Analogha considerazione può essere svolta sul piano degli effetti indiretti.

Sappiamo che i soggetti fraudolenti possono acquistare beni senza Iva e rivenderli sul mercato interno, Iva inclusa, a un prezzo inferiore rispetto ai concorrenti onesti, in quanto il margine di profitto risulta già incorporato nell'imposta non versata. Gli operatori a valle

possono, a loro volta, immettere i beni a prezzi inferiori al valore di mercato, determinando significative alterazioni delle condizioni concorrenziali dando vita a fenomeni di concorrenza sleale.

L'effetto competitivo, derivante dal mancato versamento dell'imposta, non costituisce una mera costruzione teorica, bensì un tratto riconosciuto dalle fonti ufficiali³⁴³.

Se il mancato versamento dell'Iva consente l'immissione sul mercato di beni a prezzi anormalmente bassi, esso può determinare un incremento dei volumi di scambi, una più rapida circolazione dei beni e una compressione dei margini degli operatori in regola, i quali risultano indotti ad adeguare i propri prezzi, se non vogliono essere estromessi dal mercato.

Cosa potrebbe comportare? Si potrebbe presumere un parziale ampliamento di altre basi imponibili – più fatturato, più redditi d'impresa, più lavoro, più contributi – almeno nel breve periodo (e tenendo conto del fatto che, comunque, dopo cinque anni i controlli arrivano).

Se il mancato versamento dell'Iva consente prezzi anormalmente bassi, esso può aumentare i volumi di scambio, accelerare la circolazione dei beni e comprimere i margini degli operatori onesti, che vengono spinti a ridurre i propri prezzi o a uscire dal mercato.

La riduzione dei prezzi, quindi, può tradursi in un aumento della domanda, con effetti espansivi sul prodotto interno lordo e sulla dinamica dei consumi. L'incremento delle transazioni e del fatturato complessivo può, a sua volta, riflettersi su altre basi imponibili, favorendo un aumento dei redditi d'impresa, dei livelli occupazionali e, conseguentemente, delle entrate derivanti dalle imposte dirette e dai contributi.

La distorsione concorrenziale indotta dal mancato versamento dell'imposta può produrre, quindi, effetti economici espansivi che si riflettono indirettamente anche sulle entrate pubbliche.

Nonostante tali effetti non appaiano, attualmente, né sistematicamente misurabili né valorizzati nelle stime ufficiali delle istituzioni – potendo, quindi, considerare la presente ricostruzione come una mera ipotesi teorica - resta comunque da interrogarsi sulle ragioni per cui la perdita di gettito si manifesta immediatamente, mentre il recupero dell'imposta interviene solo a distanza di anni, con la conseguenza che il sistema tributario si confronta

³⁴³ Commissione europea, *VAT carousel fraud*, disponibile al seguente indirizzo: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-carousel-fraud_en

con una dissociazione tra il momento genetico del danno erariale e quello della reazione amministrativa.

CONCLUSIONI

La presente indagine ha tratto origine dall'esigenza di verificare se la repressione e la prevenzione delle frodi carosello possano essere ricondotte a un assetto realmente compatibile con i principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità delle misure di contrasto, senza sacrificare la tutela degli interessi finanziari, tanto erariali quanto dell'Unione Europea. Muovendo da tale prospettiva, l'analisi ha mostrato come il nucleo offensivo della frode carosello sia da rinvenire nel momento in cui il *missing trader*, dopo aver acquistato beni o servizi in regime di non imponibilità da fornitore stabilito di un altro Stato membro e averli rivenduti sul mercato interno con addebito dell'imposta, omette di versare all'erario l'Iva incassata.

È proprio in tale omissione che si determina la frattura della simmetria propria del tributo e, con essa, la distorsione della neutralità.

La ricerca ha, dunque, individuato nel rapporto tra omesso versamento, neutralità e reazione dell'ordinamento il punto focale intorno al quale ricostruire l'intera problematica.

L'ulteriore sviluppo dell'indagine ha evidenziato come le criticità sistematiche dell'assetto adottato dall'ordinamento non si esauriscano nella difficoltà di agire utilmente nei confronti del debitore principale - il *missing trader*, normalmente privo di consistenza patrimoniale e destinato a rendersi irreperibile - bensì trovino il proprio fondamento nella stessa qualificazione giuridica delle frodi carosello; la loro riconduzione alla categoria delle operazioni soggettivamente inesistenti comporta, infatti, una traslazione del momento patologico dal piano dell'omesso versamento a quello della validità delle operazioni, che viene meno anche nel caso in cui l'operazione sia effettiva, seppur tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura, con un effetto estensivo di giustificazione del diniego della detrazione nei confronti di soggetti diversi dall'autore dell'omissione.

Su tale base l'azione amministrativa si è progressivamente orientata verso gli altri operatori della catena. È in questo passaggio che si innestano le principali tensioni emerse nel lavoro: il criterio della conoscenza o conoscibilità della frode, concepito come strumento di contrasto, finisce per incidere su soggetti che non hanno posto in essere l'omissione, e, se applicato pervasivamente, trasforma il diniego della detrazione da rimedio eccezionale a

meccanismo ordinario di reazione, sicché la logica del ripristino della neutralità viene progressivamente sostituita da una logica afflittiva.

Il rischio è quello di far gravare sui soggetti passivi un carico impositivo che eccede il nucleo della lesione originaria, determinando una distorsione della struttura dell'Iva incompatibile con i suoi principi fondanti.

Se, tuttavia, il momento patologico è individuato nell'omesso versamento dell'imposta, e non in un accordo simulatorio tra le parti, allora anche la reazione dell'ordinamento dovrebbe essere calibrata su tale dato. Le operazioni realizzate lungo la catena non cessano, per la sola interposizione di una cartiera a monte o a valle della catena, di essere effettive, e il vantaggio fraudolento non deriva dalla loro inesistenza, bensì dal mancato riversamento all'erario dell'Iva incassata.

In questa prospettiva, la qualificazione delle frodi carousel come operazioni inesistenti non solo risulta impropria, ma si pone altresì in tensione con i principi di neutralità e proporzionalità. Al contrario, la ricostruzione delle frodi carousel come frodi da riscossione si presenta come maggiormente rispettosa di tali principi, in quanto consente di concentrare l'intervento di contrasto sull'unico fatto realmente patologico e di ridurre gli effetti distorsivi sulla neutralità.

Se, infatti, è l'omissione a rappresentare l'epicentro offensivo della frode, l'Iva indebitamente : se l'omissione rappresenta il fulcro offensivo dello schema fraudolento, un meccanismo fondato, in via prioritaria, sul ricorso all'istituto della responsabilità solidale di cui all'art. 60-*bis*, permetterebbe di recuperare l'Iva evasa senza eccedere rispetto al danno subito dall'erario, riservando il diniego della detrazione a una funzione sussidiaria e circoscritta ai soli soggetti realmente partecipanti alla frode.

Secondo tale impostazione, risulterebbero adeguatamente tutelati gli interessi finanziari erariali, con il conseguente raggiungimento dell'obiettivo di contrasto ai comportamenti abusivi o fraudolenti, in conformità con il dettato unionale, senza, al contempo, compromettere i principi di proporzionalità e neutralità che presidiano il funzionamento dell'imposta.

Ci si è, a questo punto, interrogati sulle ragioni per cui l'ordinamento concentri la propria azione di contrasto a valle della catena, intervenendo a distanza di anni dalla realizzazione della frode, anziché agire tempestivamente nel momento stesso dell'omissione di

versamento dell'imposta. L'ordinamento, infatti dispone già di strumenti idonei a intercettare in tempi rapidi l'omesso versamento e a individuare il debitore principale; ciononostante, la reazione tende a collocarsi in una fase successiva, quando la frode si è ormai irradiata lungo la catena.

Si registra, in tal senso, una marcata asimmetria tra l'approccio ai crediti del contribuente verso l'erario - sottoposti a filtri anticipati e incisivi - e quello ai crediti dell'erario, che, anche quando precocemente conoscibili, non sono accompagnati da un equivalente meccanismo di blocco immediato nei confronti del debitore principale, accentuando, di conseguenza, il ricorso a misure repressive a valle.

Nel tentativo di spiegare le ragioni di tali impostazioni, la ricerca ha prospettato una teoria volta a mettere in luce i possibili effetti favorevoli per l'erario derivanti dalla gestione temporale e strutturale del contrasto alle frodi. Da un lato, si configura un vantaggio diretto nella misura, a fronte di un'unica omissione di versamento, si registrano fenomeni di moltiplicazione dell'Iva e cumulo delle pretese impositive, derivanti dalla combinazione tra diniego alla detrazione e responsabilità solidale, che conducono a un recupero complessivo superiore all'imposta effettivamente perduta; dall'altro, si delinea un possibile vantaggio indiretto, poiché il mancato versamento dell'imposta consente l'immissione di beni sul mercato a prezzi inferiori, alterando le condizioni concorrenziali, e può produrre, almeno in via ipotetica, effetti economici diffusi riflessi su altre basi imponibili.

La tesi non assume tale seconda conclusione come dato acquisito, ma ne evidenzia la plausibilità teorica e il rilievo critico: laddove il sistema consenta che la perdita di gettito si manifesti immediatamente, rinviando il recupero a una fase successiva, esso finisce per collocarsi in una posizione che non può definirsi pienamente neutrale rispetto agli effetti economici della frode.

Alla domanda di ricerca posta all'inizio del lavoro occorre, pertanto, rispondere in termini critici. L'attuale sistema di contrasto alle frodi non appare coerente con il principio di proporzionalità quando, anziché limitarsi al ripristino della neutralità, recuperando l'imposta sottratta con selezione dei soggetti effettivamente coinvolti, consente che una sola omissione di versamento si traduca in una pluralità di pretese e in un aggravio economico eccedente il danno erariale. In questa prospettiva la tesi mostra come la prevenzione, soprattutto quando

agisca sul presupposto tecnico della frode e non sui suoi effetti riflessi, sia più coerente della repressione differita con la struttura dell'Iva e con il principio di proporzionalità.

Il contributo principale di questa ricerca consiste, dunque, nella rilettura delle frodi carousel alla luce della loro natura di frodi da riscossione e nella conseguente valorizzazione del principio di proporzionalità come criterio decisivo per giudicare la legittimità e la coerenza delle tecniche di contrasto. Tale rilettura consente di riportare al centro la neutralità dell'imposta, di criticare la tendenza alla moltiplicazione del prelievo e di interrogare, in termini nuovi, la relazione tra tempo del controllo, struttura della frode e tutela degli interessi finanziari. Al tempo stesso, la ricerca incontra un limite preciso, da rinvenirsi nella mancanza di una verifica, da un punto di vista economico, su cui attualmente non ho abbastanza competenze, della teoria del vantaggio diretto e indiretto per lo Stato. Proprio per questo, l'apertura conclusiva non può che collocarsi sul terreno di un ulteriore approfondimento interdisciplinare, volto a verificare, con dati alla mano, se e in quale misura la tardività dell'intervento e la combinazione degli strumenti repressivi producano effettivamente un vantaggio pubblico ulteriore rispetto al semplice recupero del gettito perduto. È in questa direzione che la riflessione giuridica sviluppata nella tesi può ulteriormente proseguire, senza uscire dal perimetro concettuale qui tracciato, ma anzi mettendone alla prova, sul piano economico, le implicazioni più rilevanti.

BIBLIOGRAFIA

Ainsworth R. T., *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, Boston University School of Law Working Paper, 2006.

Aldrovandi P., *La nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*, in nota a Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2018, n. 6360.

Aldrovandi P., *La Suprema Corte conferma la rilevanza della falsità materiale e approfondisce la frattura tra “legge” e “diritto vivente”*, in nota a Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2018, n. 6360, 25 marzo 2019, p. 8.

Amatucci F., *Frodi carosello e “consapevolezza” del cessionario IVA*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», 2012.

Antozzi A. – Paparella F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, II ed., Cedam, Milano, 2019, p. 402.

Basilavecchia M., *Diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2017.

Basilavecchia S., *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in «Corriere tributario», 2007, p. 1631.

Bellini F., *Lineamenti evolutivi nel sistema sanzionatorio*, Casanova Editore, 2003, p. 158 ss.

Biagi U., *Imposte sulle vendite e IVA*, materiale didattico, Università LIUC, 2010.

Bizzini G., *Le operazioni soggettivamente inesistenti, la detrazione IVA e l'onere della prova*.

Bosello F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in «Diritto e pratica tributaria», 1982, I, p. 1433.

Centore M., *La detrazione IVA ai confini dell'elusione*, in «Corriere tributario», 2006, p. 1110.

Centore M., *Responsabilità del cessionario nella “frode carosello”*, in «L'IVA», 2005, n. 6, p. 9.

Comelli A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, p. 675.

Covino E. – Lupi R., *Frodi carosello tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in «Dialoghi tributari», n. 4/2012.

De Flora M. G., *La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in «Diritto e pratica tributaria internazionale», 2020.

De Pascalis P. C. D., *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in «Tax News», 2024.

Falcone F., *Frodi IVA: limiti e condizioni della responsabilità del cessionario*, 2017.

Ferriani C., *L'inesistenza penale dell'operazione tra realtà economica e costruzione giurisprudenziale*, in «Giurisprudenza penale», 2026.

Fidelangeli A., *La rilevanza della prassi amministrativa in materia di prova di partecipazione a una frode IVA*, in «Rivista di diritto tributario», 2024.

Gambardella M., *Le frodi IVA nel commercio intracomunitario*, in «Rivista Italiana di Informatica e Diritto», 2023.

Giovanardi A., *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013.

Giovanardi A., *Il contrasto alle frodi IVA tra interesse fiscale e principio di neutralità*.

Girelli G., *Le frodi IVA fra tutela dell'interesse erariale e salvaguardia dei diritti del contribuente*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», 2025.

Greggi M., *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, 2016.

Greggi M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema IVA*, Cedam, 2013.

Interdonato M., *Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, 2022.

Keen M. – Smith S., *VAT Fraud and Evasion*, in «National Tax Journal», 2007.

Longo M., *Il sistema VIES e lo scambio di informazioni IVA*, 2023.

Lupi R., *Diritto delle imposte*, Giuffrè, Milano, 2020.

Marello E., *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, 2011.

Marello E., *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede*, 2008.

Marello E., *Prove impossibili e repressione delle frodi IVA*, 2009.

Marongiu G. – Marcheselli A., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2018.

Marcheselli A., *Accertamenti tributari*, Giuffrè, Milano, 2022.

Marcheselli A., *Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA*, 2012.

A. Marcheselli, *La farmacia dei sani – Episodio 5. Grande la confusione sotto al cielo. Provocazioni (scandalose) sul dilagare del concetto di “frode” nel diritto penale tributario*, in «Rivista di diritto tributario», 2 settembre 2023.

Mencarelli S. – Scalesse R. R. – Tinelli G., *Introduzione allo studio giuridico dell’IVA*, Giappichelli, Torino, 2018.

Mereu A., *La repressione penale delle frodi IVA*, Cedam, Padova, 2011.

Miccinesi M., *Le frodi carosello nell’IVA*, 2011.

Moschetti G., *Diniego di detrazione per consapevolezza nelle frodi IVA*.

Pantoni G., Sabbatini C., *IVA. Guida agli adempimenti*, Il Sole 24 Ore, 2012.

Paparella F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000.

Palumbo G., *Detrazione IVA e operazioni soggettivamente inesistenti*.

Perini A., *Operazioni soggettivamente inesistenti*, in «Diritto penale e processo», 2001.

Portale R., *IVA ed enti pubblici*, Giuffrè, Milano, 2014.

Purpura A., *Transaction Network Analysis e frodi IVA*, 2019.

Rausei P., *Fisco e previdenza nel rapporto di lavoro*, Ipsoa, Milano, 2023.

Ruis F., *Operazioni IVA soggettivamente inesistenti*, 2015.

Saccone A., *Il reverse charge quale strumento per la lotta alle frodi IVA*, 2007.

Salvini L., *La detrazione IVA nella sesta direttiva*, 1997.

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, Milano, 2024.

Trabucchi A., *Istituzioni di diritto civile*, Cedam, Padova, 2012.

SITOGRAFIA

Agenzia delle Entrate, *Compensazione IVA*, disponibile all’indirizzo: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/agenzia/amministrazione-trasparente/servizi-erogati/carta-servizi/i-nostri-servizi/area-dichiarazioni-fiscali/compensazione-iva> (ultima consultazione: 21 marzo 2026).

Allegretti, M., *Frode carosello*, in «Blog Tributarista», 17 agosto 2022, disponibile all’indirizzo: <https://www.blogtributarista.it/frode-carosello/> (ultima consultazione: 13 aprile 2026).

Banca d'Italia, *Le frodi carosello: evidenza empirica e possibili politiche di contrasto*, in «Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)», n. 106, 2011, disponibile all'indirizzo: https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/2011-0106/QEF_106.pdf?language_id=1 (ultima consultazione: 4 marzo 2026).

Commissione europea, *European Commission strengthens cooperation between Eurofisc, EPPO and OLAF to combat fraud*, 12 novembre 2025, disponibile all'indirizzo: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-strengthens-cooperation-eurofisc-eppo-and-olaf-combat-fraud-2025-11-12_en (ultima consultazione: 20 aprile 2026).

Commissione europea, *The Concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap Estimation Methodologies*, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, novembre 2018, disponibile all'indirizzo: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-12/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

Commissione europea, Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale, *VAT gap in Europe: report 2025*, Ufficio delle pubblicazioni dell'Unione europea, 2025, disponibile all'indirizzo: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/7868422> (ultima consultazione: 13 aprile 2026).

Commissione europea, *VAT Information Exchange System (VIES)*, disponibile all'indirizzo: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/> (ultima consultazione: 21 marzo 2026).

Commissione europea, *Your Europe – Check a VAT number (VIES)*, disponibile all'indirizzo: <https://europa.eu/youreurope/> (ultima consultazione: 20 aprile 2026).

Corte dei conti europea, *Relazione speciale n. 1/2019 – Fighting fraud: the Commission's approach to tackling fraud and fraud risk in EU spending*, Lussemburgo, 2019, disponibile all'indirizzo: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_01/SR_FRAUD_RISKS_EN.pdf (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*, Special Report n. 24/2015, Lussemburgo, 2015, disponibile all'indirizzo: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr15_24/sr_vat_fraud_en.pdf (ultima consultazione: 21 marzo 2026).

Eurojust, *Working Arrangement between Eurojust and OLAF*, 2023 (ultima consultazione: 13 aprile 2026).

Eurojust, *Working Arrangement between Eurojust and the European Public Prosecutor's Office (EPPO)*, 2021 (ultima consultazione: 20 aprile 2026).

Filodiritto, *Le operazioni soggettivamente inesistenti: la struttura, le implicazioni fiscali e l'onere probatorio*, disponibile all'indirizzo: <https://www.filodiritto.com/le-operazioni-soggettivamente-inesistenti-la-struttura-le-implicazioni-fiscali-e-lonere-probatorio> (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

Giovanardi, A., *Frodi IVA*, disponibile all'indirizzo: https://www.giustiziatributaria.it/allegati/frodi_iva_giovanardi_3_12_2012.pdf (ultima consultazione: 21 marzo 2026).

HM Revenue & Customs (HMRC), *VAT Fraud Manual – MTIC fraud: carousel fraud*, VATF23530, disponibile all'indirizzo: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf23530> (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

HM Revenue & Customs (HMRC), *VAT Fraud Manual – The Kittel principle intervention*, VATF53210, disponibile all'indirizzo: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf53210> (ultima consultazione: 4 marzo 2026).

HM Revenue & Customs (HMRC), *VAT Fraud Manual – What is VAT fraud?: examples of different types of VAT fraud: Missing Trader Intra-Community (MTIC) fraud: contra trading*, VATF23550, disponibile all'indirizzo: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-fraud/vatf23550> (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

InfoCuria, documento relativo alla causa C-537/22, disponibile all'indirizzo: https://www.njus.it/upload/news/6844/C537_22.pdf (ultima consultazione: 13 aprile 2026).

Lexced, *Detrazione IVA: la Cassazione chiarisce i requisiti*, disponibile all'indirizzo: <https://www.lexced.com/giurisprudenza-tributaria/detrazione-iva-la-cassazione-chiarisce-i-requisiti/> (ultima consultazione: 20 aprile 2026).

Parlamento europeo, *Filling the gap: The EU's fight against VAT fraud*, 2025 (ultima consultazione: 9 marzo 2026).

Parlamento europeo, *Legislative Train Schedule – VAT regime: technical measures for the definitive VAT system*, disponibile all'indirizzo: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-vat-regime-action-plan/file-technical-measures-the-definitive-vat-system> (ultima consultazione: 21 marzo 2026).

Reali, S., *La detrazione dell'IVA in ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti nei più recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità*, in «Democrazia e Diritti Sociali», n. 1/2025, disponibile all'indirizzo: <https://www.democraziaedirittisociali.it/wp-content/uploads/2025/07/Reali.pdf> (ultima consultazione: 20 aprile 2026).

ATTI E DOCUMENTI ISTITUZIONALI

Parlamento europeo, *Draft report COM(2025)0685 – 2025/0348(CNS)*, 17 febbraio 2026.

Camera dei Deputati, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva (Anno 2025)*, Doc. XXVII, n. 25, 2025.

Commissione europea, *Piano d'azione sull'IVA. Verso uno spazio unico europeo dell'IVA – È il momento di decidere*, COM(2016) 148 final, 7 aprile 2016.

Commissione europea, *Proposta di direttiva relativa al sistema definitivo dell'IVA*, COM(2016) 811 final, 21 dicembre 2016.

Commissione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio*, COM(2022) 39 final, 10 febbraio 2022.

Commissione europea, *Proposta di regolamento*, COM(2025) 685 final.

Report of the Fiscal and Financial Committee (*Rapporto Neumark*), in *The EEC Reports on Tax Harmonization*, IBFD, Amsterdam, 1963, pp. 97, 99–104, 118–123.

Commissione europea, *Sistema comune dell'IVA*, sintesi della legislazione relativa alla direttiva 77/388/CEE, EUR-Lex.

Commissione europea, *Sintesi della legislazione dell'Unione europea in materia di IVA*, relativa alle direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE e al pacchetto e-commerce (direttive (UE) 2017/2455 e 2019/1995), EUR-Lex.

GIURISPRUDENZA

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Corte di giustizia CE, 14 febbraio 1985, causa 268/83, *Rompelman*.

Corte di giustizia CE, 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding BV*.

Corte di giustizia CE, 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, punto 20.

Corte di giustizia CE, 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Diamantis*, punto 33.

Corte di giustizia CE, 29 giugno 1999, causa C-158/98, *Coffeeshop "Siberië"*, punti 14 e 21.

Corte di giustizia CE, 29 giugno 2000, causa C-455/98, *Salumets e a.*, punto 19.

Corte di giustizia CE, 8 giugno 2000, causa C-396/98, *Schlossstrasse*, punto 44.

Corte di giustizia CE, 29 aprile 2004, causa C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*.

Corte di giustizia CE, 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*, punto 26.

Corte di giustizia CE, 26 maggio 2005, causa C-536/03, *António Jorge*, punto 26.

Corte di giustizia CE, 3 marzo 2005, causa C-32/03, *Fini H*, punto 32.

Corte di giustizia CE, 26 aprile 2005, causa C-376/02, *Goed Wonen*, punto 32.

Corte di giustizia CE, 11 maggio 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*.

Corte di giustizia CE, 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel e Recolta Recycling*, punto 54.

Corte di giustizia CE, 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen e a.*, punto 54.

Corte di giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*.

Corte di giustizia, 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, punto 23.

Corte di giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, punto 63.

Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, punto 71.

Corte di giustizia, 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik*.

Corte di giustizia, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*, punto 32.

Corte di giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*, punto 40.

Corte di giustizia, 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*, punto 43.

Corte di giustizia, 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx Laboratoires Italia*, punto 43.

Corte di giustizia, 15 settembre 2016, causa C-518/14, *Senatex*, punto 27.

Corte di giustizia, 21 settembre 2017, causa C-441/16, *SMS group*.

Corte di giustizia, 7 agosto 2018, causa C-475/17, *Viking Motors e a.*

Corte di giustizia, 2 luglio 2020, causa C-835/18, *Terracult*.

Corte di giustizia, ordinanza 3 settembre 2020, causa C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó*, punto 55.

Corte di giustizia, ordinanza 14 aprile 2021, causa C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*, punto 29.

Corte di giustizia, 21 dicembre 2021, cause riunite C-357/19, C-379/19, C-547/19 e C-811/19, *Euro Box Promotion e a.*

Corte di giustizia, 1° dicembre 2022, causa C-512/21, *Aquila Part Prod Com*.

Corte di giustizia, 24 luglio 2024, causa C-107/23, *Lin*.

Corte di giustizia, 10 luglio 2025, causa C-276/24, *Konreo*.

Conclusioni dell'Avvocato generale M. Poiares Maduro, presentate il 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax plc e a.*

Conclusioni dell'Avvocato generale J. Kokott, presentate l'11 gennaio 2007, causa C-409/04, *Teleos.*

GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Cass., sez. V, 5 giugno 2003, n. 8959.

Cass., sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1950.

Cass., sez. V, 19 settembre 2007, n. 21953.

Cass., sez. V, 5 febbraio 2009, n. 2779.

Cass., sez. V, 13 marzo 2013, n. 6229.

Cass., sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3105.

Cass., sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566.

Cass., sez. V, 6 novembre 2018, n. 27786.

Cass., sez. V, 31 maggio 2019, n. 14941.

Cass., sez. V, 16 dicembre 2019, n. 33050.

Cass., sez. V, 14 febbraio 2022, n. 4798.

Cass., ord., sez. V, 23 maggio 2022, n. 16489.

Cass., sez. V, 24 luglio 2024, n. 20651.

Cass., ord., sez. V, 12 marzo 2024, n. 6597.

Cass., ord., sez. V, 19 gennaio 2023, n. 1616.

Cass., ord., 24 aprile 2024, n. 14102.

Cass., sez. trib., 29 settembre 2025, n. 26312.

Cass., sez. III pen., 23 dicembre 2008, n. 48039.

Cass., sez. III pen., 23 gennaio 2009, n. 3203.

Cass., sez. III pen., 26 ottobre 2015, n. 42994.

Cass., sez. III pen., 26 novembre 2015, n. 46857.

Cass., sez. III pen., 16 gennaio 2016, n. 1427.

Cass., sez. III pen., 19 gennaio 2017, n. 24307.

Cass., sez. III pen., 25 ottobre 2018, n. 6360.

Cass., sez. III pen., 20 gennaio 2020, n. 1998.

Cass., sez. III pen., 19 marzo 2020, n. 12680.

Cass., sez. III pen., 20 ottobre 2020, n. 5608.

Cass., sez. III pen., 6 maggio 2022, n. 26051.

Cass., sez. III pen., 21 novembre 2022, n. 45114.

Cass., sez. III pen., 14 marzo 2024, n. 26520.

Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, 10 febbraio 2026, n. 828.

Commissione tributaria regionale Campania, sez. VI, 8 ottobre 2020, n. 4559.