

## Le frodi carosello: le norme tributarie quali mezzo di prevenzione e contrasto

**Autore:** Toma Giangaspere Donato

**In:** Diritto tributario

SOMMARIO: **1)** La Comunicazione della Commissione europea 16 aprile 2004, COM (2004) 260 def. e la responsabilità solidale del cessionario (art. 60-bis, d.p.r. n. 633/1972). L'art. 35, commi 15-bis e 15-ter, d.p.r. n. 633/1972. L'art. 1, comma 9, d.l. n. 262/2006. **2)** L'art. 1, comma 1, lettera c), d.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18. **3)** L'art. 1, comma 1, d.l. n. 40/2010. **4)** Il d.l. n. 78/2010: l'art. 21, comma 1; l'art. 23; l'art. 24, commi 1 e 2; l'art. 27, comma 1, lettere a), b) e c). **5)** Frodi carosello e compensazioni di comodo: le novità normative. **6)** La Comunicazione UIF 15 febbraio 2010.

**1) La Comunicazione della Commissione europea 16 aprile 2004, COM (2004) 260 def. e la responsabilità solidale del cessionario (art. 60-bis, d.p.r. n. 633/1972). L'art. 35, commi 15-bis e 15-ter, d.p.r. n. 633/1972. L'art. 1, comma 9, d.l. n. 262/2006**

La Commissione, nel relazionare al Consiglio ed al Parlamento europeo sul funzionamento della cooperazione amministrativa in materia di Iva, facendo specifico riferimento alla lotta alla frode carosello, indica alcune << buone prassi >> che le legislazioni nazionali dovrebbero seguire, tra le quali l'adozione di normative in grado di procedere alla tempestiva individuazione di soggetti potenzialmente pericolosi dal momento dell'ingresso nel << sistema Iva >><sup>1</sup>.

Il Legislatore nazionale ha successivamente introdotto nell'ordinamento la c.d. responsabilità solidale del cessionario, attraverso l'inserimento dell'art. 60-bis nel d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, recante Solidarietà nel pagamento dell'imposta, il cui secondo comma prevede che << In caso di mancato versamento dell'imposta, da parte del cedente, relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il

cessionario (...) è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta >><sup>2</sup>.

La norma, al terzo comma, dà la possibilità all'obbligato solidale di sottrarsi dal vincolo della responsabilità amministrativa se << documentalmente dimostra che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta >><sup>3</sup>.

Tra le altre misure si evidenzia l'art. 37, comma 18, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Visco - Bersani, provvedimento convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248) che ha aggiunto il comma 15-bis all'art. 35, d.p.r. n. 633/1972, il quale stabilisce che << 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 (...) >><sup>4</sup>.

Con l'art. 35, comma 15-ter (anche esso riconducibile all'art. 37, comma 18, d.l. n. 223/2006) il Legislatore ha incaricato il Direttore dell'Agenzia delle entrate di individuare e formalizzare in un provvedimento:

- specifiche informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione d'inizio attività;

- le tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione del numero di partita Iva determina, in relazione al contenuto dell'art. 38, d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (provvedimento convertito, con modificazioni, dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427), la possibilità di effettuare acquisti intracomunitari, a condizione che sia rilasciata polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo rapportato al volume d'affari presunto o, comunque, non inferiore a 50.000 euro<sup>5</sup>.

Si evidenzia a riguardo il disposto dell'art. 1, comma 9, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 (provvedimento

convertito, con modificazioni, dalla l. 24 novembre 2006, n. 286): << Ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, la relativa richiesta è corredata di copia del Modello F24 per il versamento unitario di imposte, contributi e altre somme, a norma dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, recante, per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l'ammontare dell'Iva assolta in occasione della prima cessione interna. (...) >><sup>6</sup>.

## **2) L'art. 1, comma 1, lettera c), d.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18**

L'art. 1, comma 1, lettera c), d.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 introduce, tra le tante novità, anche modifiche di rilievo all'art. 17, d.p.r. n. 633/1972 che disciplina il regime Iva applicabile alle operazioni interne (cessioni di beni o prestazioni di servizi) effettuate da soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia (benché identificati direttamente ai fini Iva o muniti di rappresentante fiscale in Italia) nei confronti di soggetti passivi stabiliti sul territorio dello Stato.

Attraverso la novella gli obblighi Iva riguardanti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e privi di branch in Italia, vengono trasferiti ai soggetti passivi cessionari o committenti ivi stabiliti (art. 17, comma 2, d.p.r. n. 633/1972).

Mediante l'inversione contabile de qua (c.d. reverse charge) la funzione del versamento dell'imposta è dunque spostata dal fornitore al cliente. In questo modo il Legislatore si prefigge di superare i fenomeni fraudolenti realizzati attraverso l'utilizzo di cartiere estere con partita Iva nazionale, accese mediante l'identificazione diretta, ex art. 35-ter, d.p.r. n. 633/1972, oppure con la nomina di un rappresentante fiscale<sup>7</sup>.

### 3) L'art. 1, comma 1, d.l. n. 40/2010

Attraverso il d.l. 25 marzo 2010, n. 40 (provvedimento convertito, con modificazioni, dalla l. 22 maggio 2010, n. 73) il Legislatore per la prima volta fa rientrare nel corpus di una norma i termini << caroselli >> e << cartiere >>.

L'art. 1, comma 1, d.l. n. 40/2010, recante, significativamente, Disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti << caroselli >> e << cartiere >>, dispone quanto segue:

<< Per contrastare l'evasione fiscale operata nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere", anche in applicazione delle nuove regole europee e sulla fatturazione elettronica, i soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto comunicano telematicamente all'Agenzia delle entrate, secondo modalità e termini definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze<sup>8</sup>, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 107 del 10 maggio 1999<sup>9</sup> e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001<sup>10</sup> >><sup>11</sup>.

In questo modo al Fisco è permesso di incrementare con celerità il livello di conoscenze nei riguardi di soggetti che intrattengono relazioni con altri operatori economici che, avendo sede, residenza o domicilio nei Paesi appartenenti alla c.d. black list, e quindi a regime fiscale privilegiato, sono risultati propensi più

di altri a favorire comportamenti fraudolenti<sup>12</sup>.

**4) Il d.l. n. 78/2010: l'art. 21, comma 1; l'art. 23; l'art. 24, commi 1 e 2; l'art. 27, comma 1, lettere a), b) e c)**

Altre novità sono riconducibili al d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (provvedimento convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122).

L'art. 21, d.l. n. 78/2010, recante Comunicazioni telematiche alla Agenzia delle entrate, stabilisce che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate modalità e termini per la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti, di importo non inferiore a euro tremila, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. È inoltre precisato che l'introduzione dei nuovi adempimenti debba essere realizzata in modo tale da limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti (art. 21, comma 1)<sup>13</sup>.

L'art. 23 del decreto prevede che le imprese che cessano l'attività entro un anno dalla data di inizio devono essere specificamente considerate ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo da parte dell'Agenzia delle entrate, della Guardia di Finanza e dell'INPS, in modo da assicurare una vigilanza sistematica sulle situazioni a specifico rischio di evasione e frode fiscale e contributiva. Il Legislatore, di fatto, dà vita ad una deroga agli ordinari criteri di selezione delle posizioni fiscali dei soggetti da sottoporre a controllo, in modo da dare priorità a quelle realtà che possono celare contesti evasivi, potendo, in particolare, essere ricondotte a società cartiere.

L'articolo 24 reca disposizioni volte a indirizzare l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza verso il contrasto del fenomeno delle imprese in perdita fiscale c.d. << sistemica >>.

attraverso una vigilanza basata su specifiche analisi di rischio<sup>14</sup>. Sono definite imprese in perdita fiscale c.d. << sistemica >>, quelle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale, non determinate da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo di imposta e che non hanno deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse (art. 24, comma 1).

In questo caso la norma di contrasto nasce dall'esperienza maturata sul campo da parte dei soggetti preposti alle attività di accertamento ed indagine, che ha permesso loro di constatare come molto spesso dietro ad imprese sistematicamente in perdita fiscale si annidino fenomeni di evasione tributaria. Tali comportamenti, inoltre, si sono dimostrati in contrasto con la stessa logica d'impresa. Risulta pertanto interesse del Fisco esplorare quali siano i motivi per i quali l'impresa, pur chiudendo i suoi conti in perdita sistematica, ritenga comunque opportuno non cessare la propria attività<sup>15</sup>.

Il comma 2, art. 24 prevede, inoltre, che ai fini della vigilanza sistemica sulle imprese in perdita, nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi di settore né a tutoraggio, siano realizzati coordinati piani di intervento annuali elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale che riguardino almeno un quinto della platea di riferimento.

L'art. 27 reca norme volte ad adeguare l'ordinamento italiano alle prescrizioni europee di contrasto alle frodi in materia di operazioni intracomunitarie ed introduce un regime autorizzatorio per l'effettuazione di operazioni intracomunitarie a cura dell'Agenzia delle entrate<sup>16</sup>.

Il comma 1, lettera a), art. 27 ha inserito nel comma 2, art. 35, d.p.r. n. 633/1972 la lettera e-bis, secondo cui la dichiarazione di inizio attività ai fini Iva deve contenere, per i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie, la volontà di effettuare tali operazioni.

Di conseguenza, il comma 1, lettera b), art. 27 ha inserito nell'art. 35, d.p.r. n. 633/1972 i commi 7-bis e 7-ter, i quali, rispettivamente, prevedono che: - nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione de qua, entro 30 giorni dalla data di attribuzione del numero di partita Iva l'Ufficio può emettere provvedimento di diniego dell'autorizzazione a effettuare le operazioni in questione; - con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di diniego o revoca dell'autorizzazione<sup>17</sup>.

Infine, il comma 1, lettera c), art. 27 ha inserito nell'art. 35, d.p.r. n. 633/1972 il comma 15-quater, il quale prevede che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate<sup>18</sup> saranno stabiliti i criteri e le modalità di inclusione delle partite Iva nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 22 del Regolamento del Consiglio n. 1798/2003/CE.

## **5) Frodi carosello e compensazioni di comodo: le novità normative**

Si ipotizzi un'attuata frode carosello tra un soggetto << cedente comunitario >>, un << acquirente nazionale interponente >> ed una interposta << società cartiera >>, regolarmente dotata di partita Iva.

Ai fini Iva, in sede di liquidazione periodica o di liquidazione definitiva effettuata in occasione della presentazione della dichiarazione annuale, l'acquirente nazionale risulta a credito se l'ammontare complessivo dell'Iva pagata sugli acquisti - comprensiva dell'Iva pagata alla società cartiera e da quest'ultima non versata - è superiore a quello dell'Iva riscossa sulle vendite. Il credito Iva che ne scaturisce - e che dunque, per quanto qui interessa, è composto << anche >> dalla porzione di Iva corrisposta alla società cartiera - è utilizzabile per ridurre l'eventuale Iva a debito dei successivi periodi di imposta oppure, sussistendone i requisiti, può essere richiesto a rimborso o, anche, utilizzato, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 per compensare << altre imposte e contributi del medesimo periodo >> attraverso il Modello di versamento unitario.

Dalla statistica delle pratiche illecite recentemente sgominate dagli organi investigativi emerge come i crediti Iva inesistenti, originati attraverso la frode carosello, vengano spesso utilizzati allo scopo di sfruttare l'opportunità che discende dall'art. 17, d.lgs. n. 241/1997. Si evidenzia che tale disposizione, introdotta dal Legislatore per superare le lungaggini burocratiche ed instaurare, nello spirito dello Statuto dei diritti del contribuente, un clima collaborativo tra contribuente e Fisco, di fatto è stata e viene tuttora di frequente sfruttata per finalità di evasione tributaria.

Risulta significativa a riguardo la recente stretta del Legislatore finalizzata ad arginare il rischio di compensazioni di comodo, derivanti spesso dall'utilizzo di falsi crediti Iva riconducibili a società cartiere<sup>19</sup>.

Tra i principali interventi che negli ultimi anni hanno arricchito l'iniziale versione dell'art. 17, d.lgs. n. 241/1997, in materia di compensazione<sup>20</sup>, si annoverano i seguenti:

1) l'art. 27, comma 18, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, recante Accertamenti (provvedimento convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2).

Il citato articolo 27, comma 18 ha introdotto una specifica sanzione per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, punendo suddetta violazione con una sanzione che va dal 100 al 200% dei crediti indebitamente compensati (la sanzione risulta comunque ancorata al 200% se l'utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti è di un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare)<sup>21</sup>;

2) l'art. 10, d.l. 1° luglio 2009, n. 78, recante Incremento delle compensazioni dei crediti fiscali (provvedimento convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102).



La norma prevede, in sintesi, che l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti Iva per un importo superiore a 10.000 euro può essere effettuato unicamente a seguito della presentazione della dichiarazione annuale Iva o dell'istanza dalla quale tale credito risulta e può essere materialmente attuato solo avvalendosi degli appositi canali telematici definiti nel provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009.

Inoltre, allorché il contribuente intenda utilizzare in compensazione crediti Iva per importi superiori a 15.000 euro annui, dovrà provvedere a richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 241/1997 sulla dichiarazione dalla quale il credito Iva emerge;

3) l'art. 31, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, recante Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi (provvedimento convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122).

Il comma 1 dell'articolo 31 del decreto stabilisce che a decorrere dal 1° gennaio 2011 è vietata la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, d.lgs. n. 241/1997, fino a concorrenza dell'importo dei debiti di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento.

In caso di inosservanza del predetto divieto è comminata una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può tuttavia essere comminata fino a quando pende sull'iscrizione a ruolo una contestazione giudiziale o amministrativa, la quale non può superare il cinquanta per cento di quanto indebitamente compensato.

La norma contenuta nel comma 1, art. 31 prevede, ancora, la possibilità per il contribuente di provvedere al pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e accessori mediante la compensazione con i crediti dallo stesso vantati per le stesse imposte.

È inoltre espressamente precisato che << nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza è assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto (...) anche con specifici piani operativi >><sup>22</sup>.

## **6) La Comunicazione UIF 15 febbraio 2010**

L'Unità di informazione finanziaria (UIF), attraverso una Comunicazione diffusa in data 15 febbraio 2010<sup>23</sup>, ha sottoposto all'attenzione degli intermediari bancari e finanziari e dei professionisti, ai fini della segnalazione antiriciclaggio, una serie di elementi anomali che possono rivelare una propensione dei clienti alle frodi Iva, attuate attraverso il modello del carosello fiscale.

La Comunicazione fa riferimento all'art. 6, settimo comma, lettera b), d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, secondo cui << La UIF, avvalendosi delle informazioni raccolte nello svolgimento delle proprie attività: (...) elabora e diffonde modelli e schemi rappresentativi di comportamenti anomali sul piano economico e finanziario riferibili a possibili attività di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo >>.

La UIF richiama gli intermediari bancari e finanziari e i professionisti a un costante e attento monitoraggio delle transazioni caratterizzate da determinati fattori di rischio, che vengono descritte nello schema operativo allegato alla suddetta Comunicazione, ed impone agli stessi l'obbligo di segnalare con massima tempestività le operazioni sospette riconducibili al modello di frode carosello.

1 Comunicazione della Commissione europea 16 aprile 2004, COM (2004) 260 def., recante Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione

amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva, attraverso la quale gli Stati membri sono invitati ad adottare iniziative << per rispondere al particolare problema della frode della << società fittizia >>, tra le quali: - attività ispettive e di controllo, in concomitanza con accurate analisi di rischio da effettuarsi attraverso strumenti rilevatori di pericolosità fiscale in capo a determinati operatori; - l'imposizione di prestazione di garanzie finanziarie; - la cancellazione della posizione Iva in caso di accertato contesto illecito in cui il soggetto dovesse trovarsi coinvolto, allo scopo di evitare il ripetersi di analogo reato; - la statuizione della responsabilità amministrativa solidale degli acquirenti nazionali per il mancato versamento dell'imposta da parte del precedente venditore, con la specificazione, tuttavia, che il chiamato in causa in solidarietà sia consapevole del contesto fraudolento sotteso al mancato versamento dell'Iva.

2 L'inserimento dell'art. 60-bis nel d.p.r. n. 633/1972 è avvenuto tramite la l. 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per il 2005). Il d.m. 22 dicembre 2005, recante Adozione dell'articolo 60-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 304 del 31 dicembre 2005, individua le seguenti categorie di beni, limitatamente alle quali, in quanto statisticamente ritenute particolarmente a rischio di costituire oggetto di operazioni fraudolente, è applicabile la solidarietà in parola: << (...) a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi (...); b) prodotti di telefonia e loro accessori (...); c) personal computer, componenti ed accessori (...); d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche (...) >>. La norma risulta in linea con l'art. 205 della Direttiva del Consiglio europeo 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, secondo cui << (...) gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'Iva >>.

3 Sull'art. 60-bis, d.p.r. n. 633/1972 si veda, ex multis, I. Caraccioli, Interposizione e norme antifrodi in materia di Iva: profili penali, in *il fisco*, 2006, 2156 ss.; E. Mastrogiacomo La responsabilità solidale del cessionario nelle frodi Iva (art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972), *ivi*, 2006, 2639, ss.; F. Dal Savio, Iva: la responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta. Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972, *ivi*, 2005, 7178, ss.; P. Tucci, Marco e Maurizio Querqui, Le novità

introdotte dalla Finanziaria 2005 nel comparto Iva: in particolare le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello", *ivi*, 2005, 2106 ss.; F. Antonacchio, Frodi carosello all'Iva con fatture soggettivamente inesistenti: profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari, *ivi*, 2005, 2723 ss.; A. Mondini, La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario, in *Rass. trib.*, 2005, 755 ss.; N. Ditolve, Frodi Iva e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60-bis del d.p.r. n. 633/1972 "Solidarietà nel pagamento dell'imposta", in *il fisco*, 2005, 5518 ss.; S. Capolupo, Iva: nuove misure di contrasto, *ivi*, 2004, 7545 ss.; E. Terzani, La solidarietà tributaria del cessionario in materia di compravendite immobiliari: problematiche applicative e profili accertativi, *ivi*, 2008, 5212 ss.; C. Pessina, C. Bollo, Finanziaria 2008: la responsabilità del cessionario in materia di Iva, *ivi*, 2008, 1163 ss.; D. De Girolamo, L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario nelle frodi Iva, *ivi*, 2007, 4571 ss.; P. Mercurio, L'applicazione della solidarietà nel pagamento dell'Iva per contrastare le frodi negli scambi intracomunitari, *ivi*, 2007, 4132 ss. e, dello stesso Autore, Iva: gli abusi attuati con la cosiddetta "frode carosello", *ivi*, 2007, 3836 ss.; P. Urbani, Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali, *ivi*, 2007, 1872 ss.; M. Peirola, Le "frodi carosello" in ambito intracomunitario e le recenti misure di contrasto allo studio della Commissione UE, *ivi*, 2006, 5005 ss.; M. Pisani, I comportamenti elusivi nella disciplina dell'Iva, *ivi*, 2006, 4441 ss.; A. Carotenuto, Fatture per operazioni inesistenti: conseguenze fiscali e penali, *ivi*, 2006, 4211 ss.; U. Di Nuzzo, F. Ruis, Prevenzione e repressione delle frodi all'Iva: profili di criticità e prospettive operative, *ivi*, 2006, 2888 ss.; M. Thione, M. Silvani, Contrasto all'evasione: nuovi strumenti di politica fiscale e recenti strategie operative degli organi di controllo, *ivi*, 2006, 2248 ss.; B. Cartoni, L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario, *ivi*, 2005, 1038 ss.; U. Di Nuzzo, M. Querqui, La pianificazione fiscale concordata introdotta dalla l. n. 311 del 30 dicembre 2004 (Finanziaria 2005) quale strumento di contrasto all'evasione e di emersione dell'imponibile, *ivi*, 2005, 332 ss.

4 L'esperienza operativa degli organi investigativi ha individuato costanti caratteristiche che tipizzano la struttura delle società c.d. cartiere. Queste società, spesso: - formalmente risultano riconducibili a persone fisiche anziane oppure molto giovani; - hanno un ridotto capitale sociale, in ogni caso inadeguato rispetto al volume di operazioni poste in essere; - hanno vita estremamente breve, durante la quale cambiano continuamente sede legale (di fatto non hanno nessuna sede effettiva); - sono società a responsabilità limitata con unico socio; - sono gestite di fatto da persone con diversi e gravi precedenti

penali; - formalmente hanno un amministratore unico prestanome, che viene sostituito periodicamente; - non istituiscono o non conservano scritture contabili né libri sociali; - occultano le fatture ricevute e quelle emesse; - sistematicamente omettono di versare l'Iva, anche perché per la maggior parte la trasferiscono su altre società << filtro >>, scientemente create nell'intento di depistare le indagini; - dopo breve periodo di attività, denunciano il furto o lo smarrimento dei documenti e delle scritture contabili e fanno perdere ogni loro traccia.

5 Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2006, in banca dati fiscalitax online, ha previsto il rilascio della polizza fideiussoria con esclusivo riferimento ai beni individuati dal d.m. 22 dicembre 2005.

6 L'art. 1, comma 10, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 precisa che << Per i veicoli di cui al comma 9, oggetto di importazione, l'immatricolazione è subordinata alla presentazione della certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'Iva e contenente il riferimento all'eventuale utilizzazione, da parte dell'importatore, della facoltà prevista dall'articolo 8, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei limiti ivi stabiliti. >> (il riferimento è al all'utilizzo del plafond di esportatore abituale).

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 ottobre 2007, in banca dati fiscalitax online, è stata data attuazione alle disposizioni introdotte dall'art. 1, commi 9, 10 e 11, d.l. n. 262/2006, rendendo operativo il c.d. << codice antifalsificazione >>. A riguardo, in prassi, si veda Ministero dei trasporti, Dipartimento per i trasporti terrestri, Circ. 27 novembre 2007, prot. 108243, <http://www.motorizzazionevercelli.191.it>; Decreto Int. - Decreto del Capo del dipartimento per i trasporti terrestri, personale affari generali e la pianificazione generale dei trasporti di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate - 30 ottobre 2007, in banca dati il fiscovideo; Agenzia delle entrate, Circ. 4 febbraio 2009, n. 3/E, ivi; Ministero dei trasporti, Dipartimento per i trasporti terrestri, Circ. 16 giugno

2009, prot. 61627, ivi.

Sulle linee di indirizzo riguardanti il commercio di autoveicoli nuovi ed usati con operatori di altri Stati membri, in generale, in prassi si annota Agenzia delle entrate, Circ. 30 novembre 2007, n. 64/E, in banca dati il fiscovideo; Id., Circ. 19 gennaio 2007, n. 1/E, ivi; Id., Circ. 26 settembre 2005, n. 41/E, ivi; Id., Circ. 26 febbraio 2008, n. 14/E, ivi; Id., Circ. 30 luglio 2008, n. 52/E, ivi; Id., Comunicato stampa 30 luglio 2008, ivi; Id., Ris. 21 novembre 2007, n. 337/E, ivi; Id., Ris. 24 aprile 2008, n. 172/E, ivi; Id., Ris. 5 agosto 2008, n. 344/E, ivi; Ministero dei trasporti, Dipartimento per i trasporti terrestri, Circ. 27 febbraio 2008, prot. 19031, <http://www.motorizzazionevercelli.191.it.>; Comando generale della Guardia di finanza, Circolari 4 novembre 2004, prot. 355000 e 11 novembre 2005, prot. 359000.

7 Per un commento della norma si veda F. Antonacchio, D. Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18. Nuovo stop ai missing traders nelle frodi Iva, in *fiscalitax*, 2010, 1254 ss. Si confronti F. Ricca, Una stretta per i rimborsi Iva, in *ItaliaOggi*, 11 settembre 2010, 29. Sulle potenzialità del reverse charge nel settore Iva in ambito comunitario si veda lo studio IP/09/1655 della Commissione europea, riportato in P. Centore, Contro le frodi la ricetta reverse charge, in *Il Sole 24 Ore*, 31 ottobre 2009, 31.

8 D.m. 30 marzo 2010, recante Disposizioni per il contrasto alle frodi fiscali Iva internazionali e nazionali, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 88 del 16 aprile 2010.

9 Il d.m. 4 maggio 1999 reca Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato.

10 Il d.m. 21 novembre 2001 reca Individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 127-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi (c.d. "black list").

Il d.m. 27 luglio 2010, recante Modifica dei decreti adottati ai sensi degli articoli 6 ed 11 del decreto legislativo n. 239 (White list con i quali è attribuibile lo scambio di informazioni), ed ai sensi degli articoli 2, 110 e 167 TUIR (black list e territori aventi regimi fiscali privilegiato), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 180 del 4 agosto 2010, modifica la mappa dei territori considerati a regime fiscale privilegiato (sul punto si veda F. Zaccaria, E. Polimeri, Il nuovo obbligo di comunicazione delle operazioni con Paesi black list. Primi chiarimenti e guida operativa, in fiscalitax, 2010, 1681 ss.).

11 Il d.m. 5 agosto 2010, recante Obbligo di comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti ubicati in Paesi a fiscalità privilegiata, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 191 del 17 agosto 2010, << ha specificato l'ambito soggettivo e oggettivo dell'obbligo di comunicazione in relazione a specifici settori di attività nonché a particolari tipologie di soggetti, sulla base della delega recata dall'art. 1 del richiamato decreto legge 25 marzo 2010, n. 40 >> (Agenzia delle entrate, Circ. 28 ottobre 2010, n. 54/E, in banca dati fiscalitax online. Il documento di prassi, tenuto conto del carattere di novità dell'adempimento in esame e del rischio che gli operatori in sede di prima applicazione della nuova disciplina incorrano << in errori nella compilazione del modello di comunicazione >>, indica agli uffici all'Amministrazione finanziaria, con riferimento a specifici contesti temporali e a condizione << che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni (...) >>, l'adozione del principio riconducibile all'art. 10, terzo comma, l. 27 luglio 2000 n. 212, sussistendo << obiettive condizioni di incertezza >> (l'art. 10, terzo comma, prevede che << Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta (...) >>).

Si veda, in prassi, Agenzia delle entrate, Circ. 21 ottobre 2010, n. 53/E, in banca dati fiscalitax online; in dottrina, F. Zaccaria, E. Polimeri, Il nuovo obbligo di comunicazione delle operazioni con Paesi black list. Primi chiarimenti e guida operativa, cit.

Sulla complessiva questione, anche in relazione alle difficoltà applicative riconducibili all'art. 1, d.l. n. 40/2010, ex multis, D. Liburdi, Black list, elenchi con nuovo look, in ItaliaOggi, 5 agosto 2010, 23; N. Villa, Black list, obblighi con distinguo, *ivi*, 25 ottobre 2010, 9; F.G. Poggiani, La black list costerà cara, *ivi*, 31; F. Ricca, Black list, operazioni Iva al rinvio, *ivi*, 19 agosto 2010, 23 e, dello stesso Autore: - Black list senza automatismi, *ivi*, 22 settembre 2010, 31; - Moratoria sulle sanzioni black list., *ivi*, 29 ottobre 2010, 23; - Comunicazioni black list limitate, *ivi*, 22 ottobre 2010, 21; M. Mobili, Black list contro le frodi sull'Iva, in Il Sole 24 Ore, 20 marzo 2010, 6; L. Gaiani, Su acquisti e vendite l'obbligo di segnalazione on line alle Entrate, *ivi*, 20 marzo 2010, 6.

12 G.M. Committeri, Stretta del Fisco sulle frodi Iva, in Corr. trib., 2010, 1254 ss.

13 Attraverso il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2010, <http://www.agenziaentrate.it>, è evidenziato che in fase di prima applicazione della norma e relativamente al periodo di imposta 2010, dovranno essere comunicate, entro il 31 ottobre 2011, soltanto le transazioni soggette all'obbligo di fatturazione di ammontare pari o superiore a 25.000 euro, al netto dell'imposta. A regime, la soglia diminuisce a 3.000 euro, ovvero a 3.600 nel caso di operazioni non soggette a fatturazione, e la comunicazione dovrà essere trasmessa entro il 30 aprile dell'anno successivo (per un primo commento del provvedimento, con un esame tanto della disciplina transitoria quanto di quella a regime, si veda F. Ricca, Comunicazioni Iva, partenza soft, in ItaliaOggi, 23 dicembre 2010, 25 e, dello stesso Autore, Un'unica distinta delle forniture, *ivi*, 24 dicembre 2010, 26).

14 Sul tema si veda C. Bartelli, M. Tozzi, Gdf controlla le imprese in perdita, in Italia Oggi, 18 dicembre 2010, 23.



15 A. Bongi, Lotta sempre più dura alle frodi Iva, in La finanziaria d'estate 2010, in Guida fiscale ItaliaOggi, M. Longoni (a cura di), serie speciale n. 17, 5 agosto 2010, 19 ss. L'Autore, a riguardo, osserva che se la disposizione, nel suo complesso, è lineare e condivisibile, più difficile da apprezzare risulta, invece, il senso della deroga consentita dall'articolo 24. È infatti difficile - continua l'Autore - comprendere come potranno Agenzia delle entrate e Guardia di finanza escludere dal novero delle imprese in perdita sistematica quelle che avranno chiuso in perdita fiscale ma avranno al tempo stesso erogato compensi agli amministratori o ai soci oppure proceduto ad un aumento di capitale. Secondo l'Autore, se l'effetto della norma di contrasto è quello di inserire le imprese costantemente in perdita fiscale in apposite liste selettive diventa allora difficile che già in tale fase si debbano compiere verifiche in profondità sui conti dell'impresa per capire se tali perdite trovano una copertura nella deroga de qua.

16 La Relazione illustrativa che accompagna il provvedimento normativo precisa che la norma recepisce le indicazioni dell'Anti tax fraud strategy (ATFS) expert group (Gruppo di esperti antifrode in seno alla Commissione europea), il quale ha sottolineato l'importanza dell'affidabilità delle informazioni contenute nelle banche dati degli Stati membri relative alle posizioni Iva, individuando altresì gli elementi di criticità presenti nella normativa dei suddetti Stati relativa alle modalità di attribuzione e cancellazione dei numeri identificativi Iva.

17 Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2010, <http://www.italia-oggi.it>. Le motivazioni che portano al << diniego >> dell'autorizzazione sono state ricondotte alle seguenti situazioni: - mancanza dei requisiti oggettivi e soggettivi, che comportano cessazione d'ufficio della partita Iva; - mancanza dei requisiti che legittimano l'inclusione nell'archivio informatico dei soggetti autorizzati; - analisi del rischio in base ai criteri individuati nel provvedimento VIES; - riscontro dell'esattezza e completezza dei dati forniti per l'identificazione Iva; - soggetto non più attivo; - soggetto che abbia dichiarato dati falsi o abbia omesso di dichiarare dati rilevanti per l'identificazione; - gravi inadempimenti agli obblighi Iva nei cinque periodi d'imposta precedenti; - coinvolgimento in frodi fiscali del titolare

dell'impresa individuale, del rappresentante legale, degli amministratori o dei soci; - altri elementi di criticità in possesso dell'amministrazione.

Per un primo commento del provvedimento si veda F. Ricca, Operazioni intraUE sotto tutela, in ItaliaOggi, 30 dicembre 2010. Si confronti, dello stesso Autore, Scambi intraUE con il bollino, in ItaliaOggi, 31 luglio 2010, 24.

18 Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2010, <http://www.italia-oggi.it>.

19 Sul recente e progressivo inasprimento dell'impianto normativo, a fronte di fenomeni lesivi della corretta riscossione dei tributi e con specifico riferimento all'evasione da compensazione in ambito tributario, ex multis, A. Bongi, Compensazioni Iva, calo del 40,5%, in ItaliaOggi, 14 agosto 2010, 23; T. Morina, Compensazioni dei crediti Iva. Nuove regole, in I FOCUS fiscali de Il Sole 24 Ore, n. 9/2009, 35; S. La Rocca, Le novità in materia di compensazione, di sanzioni agli intermediari e di comunicazione degli esiti dei controlli delle dichiarazioni introdotte dalla l. 27 dicembre 2006, n. 296 "Legge Finanziaria per il 2007", in il fisco, 2007, 792 ss. e, dello stesso Autore, Decreto anti-crisi (d.l. 29 novembre 2008, n. 185): le novità in materia di accertamento, rimborsi, compensazione, sanzioni e riscossione dei tributi, ivi, 2009, 118 ss.; D. D'Agostino, Le compensazioni in ambito tributario, ivi, 2004, 657 ss.; M. Illiano, Il sistema della compensazione di crediti di imposta nell'ordinamento giuridico tributario e l'attività di contrasto al fenomeno dell'evasione da indebita compensazione, in fiscalitax, 2009, 682 ss.; D. Deotto, Sulle sanzioni Iva il fisco chiude il cerchio. Prima le maxisanzioni, ora il controllo preventivo, in Il Sole 24 Ore, 17 agosto 2009, 23; R. Rosati, Ora la sanzione diventa pesante, in ItaliaOggi, 30 giugno 2009, 29.

20 L'art. 17, comma 1, d.lgs. n. 241/1997 si riferisce alla compensazione tra crediti e debiti << dello

stesso periodo >> e di << natura diversa >>, come nel caso, ad esempio, del credito Iva utilizzato per compensare un debito Irap del medesimo periodo. Sui possibili contesti penalmente rilevanti ad integrazione della fattispecie prevista dall'art. 10-quater, d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, recante Indebita compensazione, allorché si ritenga ammissibile la compensazione tra crediti e debiti della << medesima natura >> e riguardanti << differenti periodi >>, si veda Cass., Sez. III pen., 30 novembre 2010, n. 42462, <http://www.cortedicassazione.it.>, di cui, a riguardo, si riportano i tratti salienti:

<< È altresì infondato l'assunto difensivo, secondo il quale la compensazione con crediti non spettanti o inesistenti posta a fondamento della fattispecie prevista dall'art. 10-quater del d. lgs n. 74/2000 è solo quella cosiddetta orizzontale tra crediti e debiti di imposta di natura diversa. Contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti l'art. 10-quater, non limita in alcun modo la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione di postazioni di debito o credito afferenti alla medesima imposta. L'innovazione introdotta dalla disposizione citata, infatti, è costituita dal superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (compensazione cosiddetta verticale), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a debiti e crediti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali. Sicché l'art. 17 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, non escludendo affatto che l'istituto possa trovare applicazione relativamente a tributi della stessa specie. L'istituto della detrazione dell'Iva, che peraltro ha anche esso natura sostanzialmente compensativa (verticale), trova la sua ratio nella necessità di realizzare la sterilizzazione dell'imposta sul valore aggiunto, attraverso un meccanismo semplificato, in modo da far ricadere gli effetti esclusivamente sul consumatore finale (...). Pertanto, allorché il credito della predetta imposta venga ulteriormente utilizzato nel corso degli anni successivi per soddisfare posizioni debitorie nei confronti dell'Erario riguardanti la medesima imposta non si può neppure parlare di detrazione dell'Iva, trattandosi a tutti gli effetti di una compensazione ai sensi dell'art. 10-quater >>.

Per alcuni - condivisibili - commenti critici della sentenza, in relazione, anche, alle principali conseguenze che potrebbero scaturire dall'equiparazione delle detrazioni Iva alle compensazioni ex art. 17, comma 1, d.lgs. n. 241/1997, si veda F. Campanari, *Imprese, detrazioni Iva da incubo*, in *ItaliaOggi*, 20 dicembre 2010, 6; G. Comi, L. Arnaboldi, *Una nuova ipotesi di reato che non esiste nell'ordinamento Iva*, *ivi*, 20 dicembre 2010, 7.

La pronunzia de qua si pone in contrasto con la stessa prassi. A riguardo si confronti Circolare n. 1/2008 del Comando generale della Guardia di finanza, vol. II, 172, 173, in banca dati fiscalitax-o.l., che non pone alcun dubbio sulla natura << orizzontale >> dei crediti e debiti di << natura diversa >>, cui si riferisce il suddetto art. 17. Secondo il documento di prassi, infatti, << È possibile operare una distinzione tra:

- compensazione tradizionale (o verticale), che consente al contribuente di ridurre il debito nei confronti dell'Erario attraverso una contestuale riduzione dei crediti relativi alla stessa imposta, procedendo al riporto delle eventuali eccedenze al periodo successivo onde poterle utilizzare allo stesso fine (...);

- compensazione orizzontale, introdotta dall'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che, al comma 1, prevede che i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli Enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate. In definitiva la compensazione orizzontale opera in relazione ai crediti e debiti relativi ad imposte diverse, contributi, sanzioni e tutti gli altri pagamenti eseguibili mediante il Modello F24 (...) >>. Conformemente si veda, altresì, Agenzia delle entrate, Circ. 15 gennaio 2010, n. 1/E, in banca dati il fiscovideo, la quale, in tema di apposizione del visto di conformità, precisa che << la nuova disciplina sulla compensazione dei crediti Iva riguarda soltanto la compensazione "orizzontale" o "esterna" dei crediti Iva, e non anche la compensazione cosiddetta "verticale" o "interna", ossia la compensazione dei predetti crediti con l'Iva dovuta a titolo di acconto, di saldo o di versamento periodico. Ciò in quanto l'esposizione nel mod. F24 di tale tipo di compensazione configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza Iva a credito ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 del d.p.r. n. 633/1972 >>.

21 L'art. 27, comma 16, d.l. n. 185/2008, inoltre, amplia i termini di prescrizione entro i quali l'Agenzia delle entrate può notificare al contribuente l'atto di recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione, passati, a pena di decadenza, dal quarto all'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito inesistente in compensazione, << salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione

che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (...) >>.

22 Si annota che l'art. 30, comma 4, l. 23 dicembre 1994, n. 724 - che rappresenta la disciplina di base delle c.d. società di comodo - prevede, di massima, che alle società non operative è precluso sia di fruire del rimborso dell'Iva a credito che risulta dalla dichiarazione, sia di utilizzare in compensazione tale credito, sia di cederlo (si veda Cass., Sez. trib., 17 giugno 2005, in banca dati il fiscovideo. In genere, sulla disciplina delle società non operative e sulle diverse modifiche ad essa apportate nel corso degli anni, si veda Agenzia delle entrate, Circ. 4 maggio 2007, n. 25/E, in banca dati il fiscovideo).

23 Comunicazione della Banca d'Italia - Unità di informazione finanziaria - del 15 febbraio 2010, <http://www.bancaditalia.it>, recante Schemi di comportamenti anomali ai sensi dell'articolo 6, comma 7, lettera b) del d.lgs. n. 231 del 2007. Operatività connessa con il rischio di frode all'Iva intracomunitaria. Per un primo commento della Comunicazione si veda R. Rosati, Frodi carosello, newco nel mirino, in ItaliaOggi, 16 febbraio 2010, 23.

<https://www.diritto.it/le-frodi-carosello-le-norme-tributarie-quali-mezzo-di-prevenzione-e-contrasto/>