

## LA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA E IL C.D. VAT GAP

di Federico Gragnoli (\*)

*Abstract:* La tematica della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea occupa un posto di rilievo nell'agenda politica delle istituzioni unionali. Numerosi interventi legislativi (tra gli altri, l'istituzione dell'*European Public Prosecutor's Office*) testimoniano l'importanza che l'Unione attribuisce alla tenuta dei propri conti. In questo contesto, un obiettivo primario è il contrasto alle frodi, in particolare a quelle che colpiscono la risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto, alla quale è dedicata annualmente una specifica relazione che misura la differenza tra le previsioni di incasso e l'"*actual revenue*" dell'Iva. Il problema delle frodi Iva si accompagna, invero, ad una normativa di settore spesso non adeguata a fronteggiare le sfide dell'economia digitale; la proposta legislativa "*Vat in the Digital Age*" si prefigge proprio questo obiettivo.

*The issue of the protection of the financial interests of the European Union occupies a prominent place on the political agenda of the Eu institutions. Numerous legislative measures (among others, the establishment of the European Public Prosecutor's Office) bear witness to the importance that the Eu attaches to the balance of its finances. In this context, a primary aim is the fight against fraud, in particular those affecting the own resource based on the value added tax to which a specific report is dedicated annually which measures the difference between the collection forecasts and the "actual revenue" of the Vat. Indeed, the problem of Vat fraud is accompanied by a sectoral legislation that is often not adequate to cope with the challenges of the digital economy; the legislative proposal "Vat in the Digital Age" has precisely this aim.*

**Sommario:** 1. *Le risorse proprie dell'Unione europea.* – 2. *Lotta contro le frodi e tutela degli interessi finanziari dell'Unione.* – 2.1. *Le istituzioni a presidio degli interessi finanziari dell'Unione.* – 2.2. *La relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo del 23 settembre 2022.* – 3. *Il c.d. Vat gap ed il relativo report del 2022 della Commissione europea.* – 3.1. *Le frodi carosello all'Iva.* – 3.2. *Strumenti e strategie di coping.* – 3.3. *Cenni sulla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sul diniego del diritto alla detrazione dell'Iva.* – 4. *Prospettive de iure condendo: dalla proposta di direttiva del Consiglio del 21 dicembre 2016 al "Pacchetto legislativo Iva per l'era digitale" dell'8 dicembre 2022.*

### 1. *Le risorse proprie dell'Unione europea*

La Relazione annuale sull'esecuzione del bilancio dell'Unione europea per l'esercizio finanziario 2021 della Corte dei conti europea riferisce che il totale delle entrate dell'Unione per il 2021 ammonta a 239,6 miliardi di euro. Di questi, 158,6 miliardi di euro (il 66% circa del totale) derivano dalla c.d. risorse proprie, che trovano la relativa base giuridica negli articoli 311 e 322, par. 2, del Tfeue; l'articolo 311, infatti, nel prevedere che "*il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie*", attribuisce al Consiglio (a seguito di una procedura legislativa speciale) il potere di adottare decisioni concernenti l'istituzione di nuove categorie di risorse proprie o la soppressione di categorie esistenti, nonché le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie; il paragrafo 2 dell'articolo 322 stabilisce, inoltre, che il Consiglio stabilisce, previa consultazione del Parlamento e della Corte dei conti europea, le modalità e la procedura con cui mettere a disposizione della Commissione le suddette risorse.

Prima di entrare nel merito della questione oggetto del presente contributo, è opportuno fare una sintetica riflessione di ordine generale afferente alla politica fiscale dell'Unione: a fronte dell'introduzione dei limiti alle politiche di bilancio dei singoli Stati membri (si pensi al Patto di stabilità), "*l'unione economica e monetaria non è stata [...] supportata dall'attribuzione di un maggior ruolo al bilancio europeo: è sempre rimasto, sin dagli albori, l'obbligo del rigoroso pareggio fra entrate e spese e, quindi, del divieto di creare un debito pubblico europeo; non esistono tributi europei, ma le entrate sono rappresentate dalle cc.dd. risorse proprie*" (1). In altre parole, ad una crescente integrazione tra gli Stati membri non ha fatto da contraltare un proporzionale adeguamento del ruolo del bilancio unionale, ma, al contrario, ha sempre prevalso un atteggiamento prudentiale. È in tale dimensione che va letta la politica fiscale all'interno dell'Unione europea, "*che non significa esercizio del potere di prelievo, bensì attuazione della facoltà di imporre limiti ai sistemi impositivi nazionali in funzione della realizzazione degli scopi fondamentali dell'Unione*" (2).

(\*) F. Gragnoli è ufficiale della Guardia di finanza.

(1) P. Tonnara, *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del T.F.U.E.*, in A. Giordano (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, Giuffrè, 2020, 15.

(2) R. Cordeiro Guerra, *Politica fiscale della Ce*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano, Giuffrè, 2006, 4329. Sul punto, v. anche P. Boria, *L'anti sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, Giappichelli, 2004, 47, per il quale la politica fiscale dell'Ue non consiste nell'applicazione di criteri impositivi sulla generalità dei contribuenti, bensì in indici di contribuzione applicati ai singoli Stati sulla base dei tributi esistenti e di altri indici macroeconomici.

La decisione del 21 aprile 1970 del Consiglio delle Comunità europee ha attribuito alla Comunità economica europea entrate proprie derivanti, originariamente, dai “prelievi agricoli” (3) e dai “dazi doganali” (4); l’articolo 4 della decisione ha, inoltre, introdotto la risorsa propria basata sull’Iva ed ottenuta mediante l’applicazione di un tasso ad una base imponibile determinata in modo uniforme per gli Stati membri (5).

Il sostrato giuridico afferente alle risorse proprie dell’Unione si arricchisce con successive decisioni del Consiglio, con particolare riferimento alla decisione 2014/335/Ue, abrogata dalla decisione (Ue, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020.

In particolare, la decisione da ultimo menzionata, all’articolo 2 individua quali risorse proprie iscritte nel bilancio dell’Unione le entrate provenienti da:

- a) risorse proprie tradizionali (dazi doganali e dazi agricoli);
- b) applicazione di un’aliquota uniforme di prelievo al gettito Iva totale riscosso (6);
- c) applicazione di un’aliquota uniforme di prelievo sul peso dei rifiuti di imballaggi in plastica non riciclati generati in ogni Stato membro;
- d) applicazione di un’aliquota uniforme di prelievo (da determinare nel quadro della procedura di bilancio) alla somma dell’Rnl (reddito nazionale lordo) di tutti gli Stati membri (7).

L’importo delle risorse proprie attribuito all’Unione non può superare l’1,40% della somma dell’Rnl di tutti gli Stati membri e, correlativamente, le spese non possono superare questo tetto in virtù del principio di cui all’articolo 314 del Tfeue in materia di equilibrio tra entrate e spese.

Invero, va sottolineato che il dibattito intorno alla composizione qualitativa e quantitativa del sistema delle risorse proprie dell’Unione è sempre stato al centro dell’agenda politica delle istituzioni unionali ed oggetto di numerose proposte di riforma.

A tal proposito, nel gennaio 2017 è stata presentata dal Gruppo ad alto livello sulle risorse proprie, presieduto dal professor Mario Monti ed istituito per analizzare come rendere più semplici, trasparenti, eque e democraticamente responsabili le entrate del bilancio dell’Ue, il report finale, contenente una serie di raccomandazioni ai presidenti del Parlamento europeo, del Consiglio dell’Unione europea e della Commissione europea tese ad una organica riforma del bilancio dell’Unione europea.

La linea guida individuata dal Gruppo è stata quella di introdurre delle riforme che avrebbero consentito all’Unione di raggiungere gli obiettivi politici prefissati e di aiutare i cittadini ad affrontare in modo diretto le sfide economiche e geopolitiche che richiedano un intervento delle istituzioni europee.

Tra i principi cui la riforma avrebbe dovuto ispirarsi vi era quello per cui *“le risorse proprie dell’Unione non dovrebbero essere utilizzate solo per finanziare il bilancio unionale, ma dovrebbero essere anche progettate per sostenere le politiche europee nelle aree chiave di competenza dell’Ue: il rafforzamento del mercato unico, la protezione ambientale e l’azione per il clima, l’unione dell’energia e la riduzione dell’eterogeneità fiscale nel mercato unico”*, ciò anche al fine di *“fornire un nesso visibile con le politiche e le priorità dell’Ue, migliorare la coerenza complessiva del bilancio a livello nazionale e dell’Ue e promuovere un sistema di finanziamento sostenibile”*.

Il documento, oltre a indicazioni programmatiche, illustra le opzioni individuate nel quadro di una politica di riforma del sistema delle entrate proprie dell’Unione: una risorsa propria proveniente dall’Iva riformata (in sostituzione di quella attuale), una risorsa propria basata sull’imposta sul reddito delle società, un’imposta sulle transazioni finanziarie, la tassa sulle emissioni di CO<sub>2</sub>, l’inclusione dei ricavi ottenuti dal sistema europeo per lo scambio di quote di emissione, una tassa sull’elettricità, una tassa sul carburante (tasse sui combustibili fossili/accise) o prelievi fiscali indiretti sulle merci importate prodotte in Paesi terzi con emissioni elevate. Il Gruppo richiede, infine, di valutare anche le entrate diverse dalle risorse proprie quali fonti di finanziamento del bilancio, includendovi il ricavato delle aste o le altre entrate derivanti dalle politiche dell’Ue, fra cui quelle sul controllo delle frontiere, sul mercato unico digitale, sulla protezione dell’ambiente o sull’efficienza energetica.

Sulla scorta del lavoro effettuato e delle indicazioni programmatiche illustrate dal Gruppo, la Commissione ha elaborato una proposta (8) che si basa, da un lato, sulla modernizzazione delle risorse proprie *ratione temporis* vigenti e, dall’altro, sull’introduzione di un paniere di risorse proprie di nuova concezione (ma collegate a politiche fondamentali dell’Ue), tra cui una quota proveniente dal rilancio della base imponibile consolidata comune per l’imposta sulle

(3) Art. 2, lett. a), della decisione.

(4) Art. 2, lett. b), della decisione.

(5) La risorsa propria basata sull’Iva è stata concretamente attuata solo a partire dal 1979, all’alba dell’armonizzazione delle legislazioni Iva degli Stati membri.

(6) Il sistema di calcolo delle risorse proprie basate sull’Iva, precedentemente basato sul complesso calcolo dell’aliquota Iva media ponderata anno per anno, è stato sostituito da un sistema che prevede, per l’intero periodo 2021-2027, l’applicazione in ciascuno Stato membro dell’aliquota Iva media ponderata del 2016.

(7) Tale risorsa, originariamente concepita quale entrata sussidiaria, è stata introdotta con la decisione del Consiglio n. 88/376/Cee ed attualmente costituisce la fonte di entrate più rilevante del bilancio unionale.

(8) Proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell’Unione europea del 2 maggio 2018, n. 2018/0135, oggetto, peraltro, del parere n. 5/2018 della Corte dei conti europea del 29 novembre 2018.

società, una quota dei proventi delle aste del sistema europeo di scambio delle quote di emissioni e un contributo nazionale calcolato sulla quantità dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati.

Nel dicembre 2021 (9) è stata pubblicata una ulteriore proposta del Consiglio sulla prossima generazione di entrate proprie dell'Unione che comprenderanno una quota (che si dovrebbe attestare al 25%) delle entrate provenienti dallo scambio di quote di emissioni (*European Union Emission Trading System*), una quota (che si dovrebbe attestare al 75%) delle risorse generate dal meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere dell'Ue (10) e una quota (che si dovrebbe attestare al 15%) degli utili residui delle imprese multinazionali oggetto di redistribuzione agli Stati membri dell'Ue alla luce del c.d. primo pilastro dell'accordo-quadro Ocse/G20 (11).

## 2. Lotta contro le frodi e tutela degli interessi finanziari dell'Unione

La complessa e multiforme architettura del sistema di tutela degli interessi finanziari dell'Unione testimonia il livello di attenzione che le istituzioni unionali attribuiscono alla corretta percezione delle proprie fonti di bilancio e ad una oculata e attenta gestione dei relativi impieghi.

La base giuridica per l'azione dell'Unione in materia di lotta alle frodi è attualmente costituita dal paragrafo 6 dell'articolo 310 e dall'articolo 325 (12) del Tfeue, sul quale è imperniata la legislazione unionale *in subiecta materia*. Nel contesto, di particolare rilevanza – per come si vedrà *infra* – è anche la disciplina unionale del rinvio pregiudiziale di cui all'articolo 267 del Tfeue che, come è stato acutamente osservato (13), “*promuovendo la costruzione di un sistema armonizzato di protezione all'interno dell'Unione europea, è mezzo al fine del processo di integrazione europea e della piena attuazione delle posizioni soggettive dei contribuenti*”.

Uno dei punti nodali su cui si basa la strategia antifrode dell'Unione deriva proprio dal processo evolutivo che ha contraddistinto l'articolo 325 del Tfeue che, difatti, assume l'attuale fisionomia solo a partire dall'articolo 209A del Trattato di Maastricht (14) e che sancisce la necessità che gli Stati adottino, per combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere le frodi che ledono i loro interessi finanziari, e istituzionalizza il coordinamento tra gli Stati dell'Unione per tutelare gli interessi finanziari della Comunità.

L'istituzione dell'Unità di coordinamento della lotta alle frodi (Uclaf), avvenuta nel 1987 e che aveva inizialmente il compito di coordinare le attività della Commissione sullo specifico settore, promuovendo altresì lo sviluppo di banche dati informative antifrode, rappresentava un importante presidio a livello europeo per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione; con il passare degli anni ed anche a seguito di numerose raccomandazioni del Parlamento europeo, sono stati accresciuti i compiti dell'Uclaf fino a prevedere, nel 1995, anche la possibilità per la *task force* di avviare indagini di propria iniziativa.

Nel 1995 la Commissione, inoltre, ha riorganizzato la struttura dell'Uclaf raggruppando le attività antifrode in un'unica struttura pluridisciplinare affinché potesse svolgere appieno la propria missione e, al tempo stesso, potesse

(9) Proposta di decisione del Consiglio del 22 dicembre 2021, n. 2021/0430, di riforma della decisione 2020/2053

(10) Il meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (Cbam) fissa un prezzo del carbonio sulle importazioni nell'Ue la cui produzione è soggetta a emissioni, corrispondente all'importo che sarebbe stato pagato se le merci fossero state prodotte nel mercato unico. Per importare tali prodotti nell'Ue, gli importatori dovranno acquistare un certificato Cbam, il cui prezzo sarà calcolato sulla base del prezzo d'asta medio settimanale delle quote Ets, espresso in euro per tonnellata di CO<sub>2</sub> emessa (Corte dei conti europea, parere n. 3/2022).

(11) Questa risorsa propria si basa sulla proposta di riforma del diritto internazionale tributario concordata nell'ottobre 2021 da oltre 130 membri del *Beps Inclusive Framework* dell'Ocse. Il “primo pilastro” della proposta di riforma mira a consentire ai Paesi aderenti di tassare una quota degli utili delle imprese multinazionali di rilevanti dimensioni attraverso la creazione di un *nexus* tra la presenza economica (cui spesso fa da contraltare una assenza fisica della società) ed il diritto alla tassazione da parte della giurisdizione di mercato di riferimento, proporzionato alla quota di ricavi riferibili ai clienti della multinazionale residenti in quest'ultima giurisdizione.

(12) “*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.*”

*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.*

*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.*

*Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.*

*La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo”.*

(13) A. Giordano, *Il diritto tributario tra diritto nazionale, dell'U.E. e internazionale: introduzione*, in Id. (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, cit., 7.

(14) Confluito nell'art. 280 del Tce a seguito del Trattato di Amsterdam.

tradurre in atti l'approccio globale ed integrato predisposto ai fini della tutela degli interessi finanziari della Comunità (15).

Nel medesimo anno è stata anche portata a compimento una importante riforma legislativa che richiedeva l'introduzione di un sistema sanzionatorio omogeneo all'interno dell'Unione, sia a livello amministrativo che penale.

Con riferimento al primo profilo, è da dirsi che all'epoca erano già in vigore, all'interno delle disposizioni legislative unionali, delle sanzioni in materia di politica agraria comune, ma c'era bisogno di un approccio orizzontale che potesse estendere l'applicazione delle predette sanzioni agli altri settori finanziari al fine di garantire una tutela uniforme alla congerie degli interessi finanziari unionali sull'intero territorio dell'Unione. La Commissione propose uno strumento comunitario di applicazione orizzontale che introduceva un sistema sanzionatorio amministrativo (16) comune a tutela della generalità degli interessi finanziari dell'Unione.

In relazione al profilo della tutela penale, invece, l'esigenza era quella di avvicinare quanto più possibile le legislazioni nazionali tra di loro, atteso che *“la situazione differenziata, quanto all'arsenale penale di cui dispone ciascuno Stato membro, crea condizioni propizie allo sviluppo delle frodi transnazionali, terreno di elezione della grande delinquenza finanziaria e della criminalità organizzata”* (17).

A tal uopo, il Consiglio ha adottato, in data 26 luglio 1995 (18), una convenzione in ordine alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità.

Lo scopo era quello, come detto, di operare un allineamento tra le norme di diritto penale interno degli Stati, che passava, tra l'altro, attraverso una formulazione comune (19) del concetto di frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee.

A partire dal 2004 l'Unione ha avviato, inoltre, una serie di programmi d'azione comunitari per la promozione di azioni nel settore della tutela degli interessi finanziari unionali; il primo programma, denominato Hercule, è stato introdotto con la decisione n. 804/2004/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 aprile 2004. A questo hanno fatto seguito il programma Hercule II (decisione 878/2007/Ce), il programma Hercule III (regolamento (Ue) n. 250/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 febbraio 2014) e, infine, il Programma antifrode dell'Unione europea 2021-2027 (regolamento (Ue) 2021/785 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2021) (20).

Un fondamentale passo in avanti nella strategia di lotta alle frodi si è avuto con l'emanazione di due atti legislativi:

- la direttiva (Ue) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. direttiva Pif);

(15) In realtà, l'Uclaf non è mai riuscita a pieno a corrispondere alle esigenze di tutela finanziaria richieste dalle istituzioni unionali; ciò per una serie di difficoltà evidenziate sia dalla Corte dei conti dell'Unione europea (Relazione speciale n. 8/98 della Corte dei conti sui servizi della Commissione incaricati specificamente della lotta alle frodi) (C4-0483/98), sia dal Parlamento europeo (tra le altre, Relazione – A4-0297/1998) e che spaziavano da una limitata capacità operativa dell'Uclaf rispetto alle esigenze di tutela sempre più crescenti a questioni afferenti al grado di indipendenza dell'Uclaf, in quanto servizio facente capo al Segretariato generale della Commissione. L'insoddisfazione delle istituzioni europee (soprattutto del Parlamento) verso i risultati raggiunti dall'Uclaf si è tradotta, il 28 aprile 1999 (decisione n. 352/1999), con l'istituzione dell'*Office européen de Lutte Anti-Fraude* (Olaf), avvenuta, tra l'altro, a ridosso della caduta della Commissione Santer (avvenuta il 15 marzo 1999) proprio in relazione a sospette frodi e casi di irregolarità.

(16) Il sistema, ai sensi dell'art. 5 del reg. Ce, Euratom 2988/95, adottato dal Consiglio in data 18 dicembre 1995, distingueva le condotte suscettibili dell'applicazione di sanzioni amministrative in irregolarità intenzionali e in irregolarità causate da negligenza.

(17) Commissione delle Comunità europee, Relazione annuale 1995, 8 maggio 1996, COM(96)173.

(18) Atto del Consiglio che stabilisce la convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee.

(19) Ai fini di tale convenzione, costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee:

*“a) in materia di spese, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua il percepimento o la ritenzione illecita di fondi provenienti dal bilancio generale delle Comunità europee o dai bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse, alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto e alla distrazione di tali fondi per fini diversi da quelli per cui essi sono stati inizialmente concessi;*

*b) in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti da queste ultime o per conto di esse, alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico o alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto cui consegua lo stesso effetto.*

(20) Ai sensi dell'art. 2 del regolamento istitutivo del nuovo programma antifrode, gli obiettivi generali sono:

*a) tutelare gli interessi finanziari dell'Unione;*

*b) sostenere la mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri e la cooperazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricola.*

*Gli obiettivi specifici, invece, sono:*

*a) prevenire e combattere la frode, la corruzione e ogni altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell'Unione;*

*b) favorire la segnalazione delle irregolarità, comprese le frodi, per quanto riguarda i fondi in regime di gestione concorrente e i fondi di assistenza preadesione del bilancio dell'Unione;*

*c) fornire strumenti per lo scambio di informazioni e sostegno alle attività operative in materia di mutua assistenza amministrativa in ambito doganale e agricolo”.*

- il regolamento (Ue) 2017/1939 del Consiglio del 12 ottobre 2017, relativo all’attuazione di una cooperazione rafforzata sull’istituzione della Procura europea (“Eppo”).

La direttiva Pif, a distanza di 27 anni dall’emanazione della Convenzione Tif del 1995, opera una riscrittura complessiva del sistema di tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione.

A livello contenutistico ci sono una serie di elementi sui quali vale la pena soffermarsi:

1) l’articolo 2, comma 1, lettera a) che introduce una definizione molto ampia di “interessi finanziari dell’Unione” includendovi tutte le entrate, le spese ed i beni che rientrano nel bilancio dell’Unione o di istituzioni, organi e organismi dell’Unione;

2) l’articolo 2, comma 2, che limita l’applicazione della direttiva (in relazione alla risorsa propria derivante dall’Iva) ai soli casi di reati gravi, intendendosi per questi quelli che siano connessi al territorio di due o più Stati membri dell’Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro;

3) l’articolo 3, che introduce la nuova definizione di “frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione”, operando una distinzione tra: frode in materia di spese non relative agli appalti, frode in materia di spese relative agli appalti, frode in materia di entrate diverse dalle entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’Iva e frode in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’Iva; proprio in relazione all’Iva è da sottolinearsi l’approccio di politica criminale teso a tutelare in maniera sempre maggiore la risorsa propria derivante dall’Iva, che si evince dall’inclusione nella nozione di frode all’Iva, tra gli altri, non del concetto di “distrazione” (comune invece alle altre definizioni di frode), bensì quello della *presentazione di dichiarazioni esatte relative all’Iva per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell’Iva*.

Il regolamento 2017/1939, istitutivo dell’*European Public Prosecutor’s Office*, porta a compimento un disegno iniziato nel 1997 e che trova le prime testimonianze nella relazione *Corpus Juris: Introducing penal provisions for the purpose of the financial interests of the European Union*, redatta dal gruppo di esperti guidato dalla professoressa Mireille Delmas-Marty, incaricato di elaborare principi guida in relazione alla tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione.

La portata rivoluzionaria dell’istituzione dell’Eppo – sulle cui funzioni ed attribuzioni si discorrerà nel prosieguo – è stata, inoltre, testimoniata dal Ministro della giustizia Marta Cartabia, che, in occasione delle celebrazioni connesse al XXIX anniversario delle stragi di Capaci e via D’Amelio (23 maggio 2021), tenutesi presso l’aula *bunker* del carcere dell’Ucciardone di Palermo, ha avuto a dire che *“a livello europeo Giovanni Falcone è stato il primo a intuire che occorreva una protezione penale degli interessi finanziari. Tra qualche settimana prenderà avvio la Procura europea, una nuova istituzione nata con l’idea di coordinare le varie forme di indagine in ambito economico-finanziario che rappresenta una istituzione dell’Unione europea: anche qui troviamo un lascito di Falcone”*.

### 2.1. Le istituzioni a presidio degli interessi finanziari dell’Unione

Nel contesto della strategia antifrode dell’Unione europea le istituzioni che svolgono un ruolo attivo nel contrasto agli illeciti a danno del bilancio unionale sono, tra gli altri, l’Ufficio europeo per la lotta antifrode (Olaf) e la Procura europea (Eppo).

L’Olaf, nato dalle ceneri dell’Uclaf, è stato istituito con la decisione della Commissione del 28 aprile 1999 n. 1999/352/Ce e ha iniziato ad operare in ossequio al regolamento (Ce) n. 1073/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio del 25 maggio 1999 e all’accordo interistituzionale del 25 maggio 1999 tra il Parlamento europeo, il Consiglio dell’Unione europea e la Commissione delle Comunità europee.

Successivamente, con l’adozione del regolamento (Ue, Euratom) n. 883/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell’11 settembre 2013, modificato dal regolamento (Ue, Euratom) 2020/2223 del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 dicembre 2020 (relativo, in particolare, ai profili di collaborazione con la Procura europea), sono stati definiti compiutamente compiti e responsabilità dell’Ufficio europeo per la lotta antifrode.

L’Olaf svolge sostanzialmente due compiti: indagini amministrative (controlli e verifiche sul posto) nei confronti di operatori economici siti sull’intero territorio dell’Unione, esercitando le attribuzioni della Commissione ai sensi del regolamento (Euratom, Ce) n. 2185/96, in relazione a sospetti casi di frode, corruzione e ogni altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell’Unione europea, nonché indagini amministrative all’interno delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell’Unione (le c.d. indagini interne) per fatti di frode, corruzione e di gravi inadempienze professionali.

Ciò implica che, compatibilmente con il suo *status* di servizio amministrativo di indagine, l’Olaf non esercita l’azione penale in relazione a fattispecie delittuose, né procede ad irrogare sanzioni amministrative o disciplinari.

Per questo, si è resa necessaria, da un lato, l’evoluzione del sistema di scambio di informazioni e di coordinamento tra l’Olaf e gli Stati membri ed è stata prevista, tra le altre cose, con il regolamento 2020/2223, l’istituzione dei Servizi di coordinamento antifrode nazionali (Afcos) (21), dall’altro, nel corpo del regolamento 883/2013, sono stati inseriti,

(21) Per l’Italia il ruolo di Afcos è svolto dal Comitato per la lotta contro le frodi nei confronti dell’Unione europea (Colaf) del Dipartimento per le politiche europee in seno alla Presidenza del Consiglio dei ministri, che si avvale di una segreteria tecnica composta da personale del Nucleo speciale repressione frodi comunitarie della Guardia di finanza.

per esigenze di coordinamento tra l’Olaf e la neoinstituita Procura europea, gli articoli 12-*quater*, 12-*quinquies*, 12-*sexies*, 12-*septies* e 12-*octies*, inerenti a:

- invio di segnalazioni inerenti a fattispecie sulle quali l’Eppo può esercitare la propria competenza;
- divieto di sovrapposizione investigativa tra Olaf ed Eppo;
- attività di sostegno o integrazione da parte dell’Olaf all’attività dell’Eppo;
- esecuzione di indagini complementare da parte dell’Olaf;
- accordi di lavoro e scambio di informazioni con l’Eppo.

La Procura europea e l’idea che è alla base della relativa istituzione derivano dall’esigenza di appianare o perlomeno ridurre ai minimi termini il *bias* tra una crescente internazionalizzazione dell’economia e della finanza (e, quindi, della criminalità ad esse afferenti) ed una (non) internazionalizzazione dell’amministrazione della giustizia. L’esperienza maturata dalle istituzioni e dagli organi europei ha messo in luce le difficoltà connesse all’efficace perseguimento dei reati a danno degli interessi finanziari dell’Unione, che spesso presentano una dimensione transfrontaliera, sovente difficile da cogliere e da contrastare con un approccio squisitamente nazionale da parte delle singole autorità giudiziarie degli Stati membri.

L’esercizio dell’azione penale in maniera frammentaria all’interno di ciascuno Stato dell’Unione non consente di garantire un livello di tutela uniforme sul territorio unionale, giuridicamente necessario ai sensi dell’articolo 325 del Tfeue, rendendo perciò invocabile un intervento dell’Unione in applicazione del principio di sussidiarietà di cui all’articolo 5 del Tfeue.

Per questo, il 17 luglio 2013 la Commissione ha pubblicato una proposta di regolamento del Consiglio (22), cui ha fatto seguito (non senza importanti e significative modifiche, tra cui la scelta verso un sistema collegiale e l’istituzione delle camere permanenti in luogo della prefigurata struttura centrale) il regolamento 2017/1939 del Consiglio istitutivo dell’Eppo, con il preciso scopo di “*rafforzare la lotta contro i reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione*” (23).

A livello organizzativo l’Eppo è strutturato su due livelli: un livello centrale, composto da un ufficio centrale nella sede dell’Eppo in Lussemburgo (formato dal Procuratore capo europeo, due sostituti procuratori, 22 procuratori europei – uno per ciascuno Stato – e dal direttore amministrativo) ed un livello periferico, composto dai procuratori europei delegati con sede negli Stati membri partecipanti.

In effetti, però, è opportuno far rilevare che permangono delle difficoltà nell’efficace perseguimento dei reati transfrontalieri a danno del bilancio unionale, nonostante l’istituzione dell’Eppo; questo perché il sistema che è scaturito dall’adozione del regolamento 2017/1939 è un sistema “a doppio binario” in cui all’accentramento della fase investigativa, di quella dell’esercizio dell’azione penale e di quella di pubblico ministero nelle mani dell’Ufficio del procuratore europeo, non fa da contraltare un similare approccio nella celebrazione del successivo processo, che, necessariamente, segue le regole e le procedure stabilite in ciascuno Stato membro; l’assenza di un sistema processual-penalistico di matrice europea rischia, evidentemente, di creare disorganicità nel perseguimento dei reati all’interno dell’Unione.

Nonostante ciò, l’istituzione dell’Eppo rappresenta comunque un tassello importante nel contrasto alle frodi ed agli illeciti a danno delle finanze unionali, ed è opportuno segnalare alcuni articoli del regolamento 2017/1939 per avere la misura delle competenze ed attribuzioni del neo-istituito organo unionale:

- l’articolo 22, in materia di competenza per materia, prevede che l’Eppo è competente per i reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione di cui alla direttiva (Ue) 2017/1371, quale attuata dal diritto nazionale e, con particolare riferimento ai reati in materia di Iva, è competente soltanto qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale siano connesse al territorio di due o più Stati membri e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro;

- l’articolo 27, che disciplina il diritto di avocazione dell’Eppo in relazione a fattispecie di reato di competenza della Procura europea, prevede la trasmissione del fascicolo d’indagine e l’astensione da ulteriori atti d’indagine in relazione al medesimo reato da parte delle autorità competenti di uno Stato membro;

- l’articolo 31, che, in materia di indagini transfrontaliere, prevede che qualora una misura debba essere intrapresa in uno Stato membro diverso da quello del procuratore europeo delegato incaricato del caso, quest’ultimo decide in merito all’adozione della misura necessaria e la assegna a un procuratore europeo delegato avente sede nello Stato membro in cui la misura in questione deve essere eseguita, garantendo una sinergia ed una cooperazione investigativa di rilevantissimo profilo.

Il 1° marzo scorso l’*European Public Prosecutor’s Office* ha presentato la relazione annuale relativa al 2022 (24), riferendo di avere in corso 1.117 indagini con danni stimati per complessivi 14.1 miliardi di euro, 6.7 dei quali deriverrebbero da frodi in materia di Iva.

(22) Proposta di regolamento del Consiglio che istituisce la Procura europea del 17 luglio 2013 COM(2013)534 final 2013/0255 (APP).

(23) Come emerge dal “considerando” n. 12 del regolamento 1939/2017 del 12 ottobre 2017.

(24) Avendo l’Eppo avviato le attività dal 1° giugno 2021, il 2022 costituisce il primo anno intero di operatività.

Tale dato evidenzia, da un lato, la crescente operatività dell'Eppo, dall'altro il fatto che le attività a maggior rischio di frode sono proprio le frodi transfrontaliere in materia di Iva, che da un punto di vista numerico costituiscono il 16,5% di tutte le indagini trattate dall'Eppo.

## 2.2. La relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo del 23 settembre 2022

La trentatreesima relazione annuale sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e sulla lotta contro la frode relativa all'anno 2021 è stata pubblicata dalla Commissione il 23 settembre 2022 e contiene una sintesi dei risultati dell'attività delle istituzioni unionali e degli Stati membri nello specifico settore.

Un dato che emerge e che viene evidenziato nel corpo della relazione è quello inerente al “valore aggiunto” che un approccio europeo piuttosto che a livello dei singoli Stati membri può apportare alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione, auspicando, nel contempo, una armonizzazione sempre più stringente del settore antifrode dell'Ue.

La relazione non manca di evidenziare che dal 1° gennaio 2021, inoltre, è operativo il c.d. regolamento sulla condizionalità (25), nato con l'obiettivo politico di subordinare l'accesso ai fondi europei (in particolare quelli del *Next Generation Eu*) al rispetto, da parte degli Stati membri, degli standard dello Stato di diritto, consentendo all'Unione l'adozione di misure (come la sospensione dei pagamenti) a fronte di violazioni dei principi dello Stato di diritto che possano incidere sul bilancio dell'Ue.

L'entrata in vigore del regolamento in esame non è stata salutata con favore da tutti gli Stati membri, anzi è stata lungamente sospesa in attesa della definizione dei ricorsi di annullamento per asserita elusione dell'articolo 7 del TUE e dell'articolo 269 del TFUE, nonché asserita violazione dell'articolo 4, paragrafo 1, dell'articolo 5, paragrafo 2, e dell'articolo 13, paragrafo 2, del TUE nonché dei principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati presentati dalla Polonia e dall'Ungheria.

I ricorsi sono stati respinti dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (26) che, tra le altre cose, ha statuito che “l'articolo 2 TUE non costituisce una mera enunciazione di orientamenti o di intenti di natura politica, ma contiene valori che, [...] fanno parte dell'identità stessa dell'Unione quale ordinamento giuridico comune, valori che sono concretizzati in principi che comportano obblighi giuridicamente vincolanti per gli Stati membri” (27) e “che sarebbe incompatibile con le esigenze di una sana gestione finanziaria del bilancio dell'Unione e con la tutela dei suoi interessi finanziari limitare l'adozione di opportune misure ai casi di pregiudizi appurati a tale sana gestione finanziaria o a tali interessi finanziari. Tale limitazione equivarrebbe infatti a escludere l'adozione di opportune misure nei casi in cui i pregiudizi, pur non essendo ancora appurati, possono nondimeno essere ragionevolmente previsti, stante l'elevata probabilità che essi si verifichino. Detta limitazione sarebbe, pertanto, tale da compromettere la finalità del regolamento impugnato, che consiste, come constatato al punto 119 della presente sentenza, nel proteggere il bilancio dell'Unione contro pregiudizi a quest'ultimo che possono derivare da violazioni dei principi dello Stato di diritto in uno Stato membro” (28).

Sul punto, si segnala, inoltre, la pubblicazione ad opera della Commissione delle linee guida (29) per la piena applicazione del regolamento sulla condizionalità che, nel fornire orientamenti – chiaramente non giuridicamente vincolanti – relativi alla concreta operatività del regolamento, riprendono e fanno proprie molte delle argomentazioni espresse dalla Corte di giustizia nelle cause di cui alle sentenze gemelle C-156/2021 e C-157/2021 del 16 febbraio 2022.

La Commissione, infine, nel corpo della relazione formula quattro raccomandazioni per una tutela sempre crescente degli interessi finanziari unionali:

- *corretto recepimento della direttiva Pif*: gli Stati membri oggetto di procedure di infrazione devono avviare misure correttive per il corretto recepimento della direttiva Pif nei propri ordinamenti legislativi nazionali;
- *partecipazione all'Eppo*: gli Stati membri che non hanno ancora aderito all'Eppo (Ungheria, Polonia, Svezia, Irlanda e Danimarca) (30) vengono invitati ad aderirvi; contestualmente, gli Stati già partecipanti all'Eppo devono garantire che quest'ultimo eserciti i poteri conferiti dal regolamento 2017/1939;
- *digitalizzazione della lotta contro la frode*: nelle more della revisione del regolamento finanziario (31), gli Stati membri devono fare pieno uso degli strumenti a loro disposizione (applicativi informatici Arachne, Edes, Ims) e a sviluppare soluzioni interoperabili con i sistemi nazionali;

(25) Regolamento (UE, Euratom) 2020/2092 del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 dicembre 2020.

(26) Corte giust. 16 febbraio 2022, C-156/2021 e C-157/2021.

(27) V. Corte giust. 16 febbraio 2022, C-156/2021, punto 232.

(28) V. Corte giust. 16 febbraio 2022, C-156/2021, punto 262.

(29) Comunicazione della Commissione, Orientamenti sull'applicazione del regolamento (Ue, Euratom) 2020/2092 relativo a un regime generale di condizionalità per la protezione del bilancio dell'Unione, 2 marzo 2022 C(2022)1382 final.

(30) Irlanda e Danimarca hanno un *opt-out* dallo Spazio della libertà, sicurezza e giustizia (Afsj).

(31) Il 16 maggio 2022 la Commissione ha proposto adeguamenti mirati del regolamento finanziario per allineare le norme esistenti all'attuale bilancio a lungo termine 2021-2027 e rafforzarle ulteriormente al fine di sviluppare un bilancio ancora più trasparente, meglio protetto e più agile. Il 6 dicembre 2022 (regolamento (Ue, Euratom) 2022/2434 del Parlamento e del Consiglio del 6 dicembre 2022) sono

- *rafforzamento dell'analisi del rischio di frode*: gli Stati membri vengono sensibilizzati ad adottare un “approccio proattivo” nella tutela degli interessi finanziari dell'Unione, utilizzando e analizzando i dati provenienti da tutte le fonti disponibili per fronteggiare tempestivamente i rischi e le tendenze in materia di frodi.

### 3. Il c.d. Vat gap ed il relativo report del 2022 della Commissione europea

La risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto, sulla base dei dati dei conti consolidati dell'Unione europea per l'esercizio 2021, contribuisce per il 7,5% al totale delle entrate del bilancio dell'Unione; in termini monetari, il dato percentuale corrisponde a 17,9 miliardi di euro.

È di tutta evidenza, quindi, l'esigenza da parte delle istituzioni unionali di confrontare le previsioni di riscossione con l'ammontare effettivamente riscosso della risorsa propria basata sull'Iva: il c.d. *Vat gap*.

In termini più specifici, il “*Vat compliance gap is the difference between the tax revenue that would be collected in the case of full compliance (assuming an unchanged tax base), referred to as the Vttl, and the actual revenue. Most often, the compliance gap is expressed in absolute terms or in relation to the benchmark, i.e., in relation to the Vttl (Vat total tax liability)*” (32).

Le ragioni che ci sono dietro al mancato gettito di Iva (nei termini sopra esposti) sono molteplici e passano dallo sfruttamento di falle nel sistema normativo dell'Iva, a forme di evasione “semplice”, fino ad arrivare a schemi di frode internazionale (come ad esempio le frodi carosello all'Iva, che saranno approfondite nel prossimo paragrafo) che, in effetti, rappresentano la causa più insidiosa del mancato gettito, costituendo una minaccia non solo per le imposte non riscosse, ma anche perché minano la sana e leale competizione tra operatori economici.

Chiaramente, ci sono anche situazioni di diversa tipologia che possano condurre ad un risultato analogo, si pensi agli errori od omissioni da parte dell'Amministrazione finanziaria o all'avvio di procedure di liquidazione giudiziale nei confronti di un'impresa, senza escludere riforme legislative che riducono la base imponibile o introducono nuovi casi di esenzione dall'imposta.

A tal ultimo proposito, è opportuno anche fare riferimento a quello che viene chiamato *notional ideal revenue*, che misura le potenzialità di riscossione dell'Iva nell'ipotesi in cui non esistano aliquote differenziate o esenzioni normativamente stabilite; viene, quindi, ipotizzata una situazione in cui viene tassato l'intero consumo di uno Stato ad un tasso Iva standard.

La differenza tra il *notional ideal revenue* e il *Vat total tax liability* prende il nome di *Vat policy gap*, che misura gli effetti che derivano dall'esistenza di aliquote differenziate ed esenzioni su un gettito teorico riscuotibile all'interno di un sistema Iva; è, in sostanza, una misura della maggiore Iva che potrebbe essere riscossa – nell'ipotesi teorica di “*full compliance*” – assumendo un unico tasso standard (pari all'aliquota Iva ordinaria) applicato all'intera congerie di beni e servizi consumati nello Stato. Il *Vat policy gap* viene espresso sia in termini assoluti (33) che relativi (34).

Il motivo che c'è dietro l'idea di monitorare il *Vat gap* è, quindi, prima di tutto conoscitivo ed ha lo scopo di mappare da un punto di vista quantitativo e qualitativo il *gap* per capirne la relativa dimensione ed origine; secondariamente, il motivo è strategico, nel senso che l'Unione ha bisogno di informazioni per capire come poter fronteggiare il problema efficacemente.

Per questi motivi, con il report del 2022 (che misura i dati relativi al 2020) si è giunti ormai alla decima pubblicazione della Commissione europea (35) che descrive il *Vat gap* nell'Unione.

In relazione all'intero territorio dell'Unione, sulla scorta dei dati dell'ultimo report pubblicato, il *Vat compliance gap* si attesta sui 92.732 milioni di euro, vale a dire quasi 93 miliardi; il dato si ottiene per differenza tra il totale del *Vat total tax liability* (1.024.198 milioni di euro) e l'*actual Vat revenue* (931.466 milioni di euro).

In termini percentuali, il dato supera di poco il 9%, precisamente è il 9,05%, in discesa di 2 punti percentuali rispetto al medesimo dato dell'anno precedente.

Per quanto concerne, invece, la posizione dell'Italia, nel 2020 il *Vat compliance gap* ammonta a 26.217 milioni di euro che, in termini percentuali, corrisponde al 20,8% del *Vat total tax liability*, in discesa di un punto percentuale rispetto al dato dell'anno precedente.

In rapporto con gli altri Stati membri dell'Ue, l'Italia, in termini assoluti di *Vat compliance gap*, si colloca al primo posto, mentre in termini relativi si colloca al terzo posto dietro Romania (35,7%) e Malta (24,1%).

---

state introdotte modifiche mirate al regolamento finanziario che stabiliscono l'approccio unificato in materia di finanziamento quale principale approccio ai mercati per tutti i prestiti.

(32) Il *Vat compliance gap* è la differenza tra il gettito fiscale che verrebbe riscosso in caso di piena conformità degli obblighi tributari da parte dei contribuenti (assumendo una base imponibile invariata), denominato *Vttl*, e il gettito effettivamente riscosso. Molto spesso il *compliance gap* è espresso in termini assoluti o in relazione al parametro di riferimento, cioè il *Vttl*. (*Vat gap in the Eu Report 2022*). In termini assoluti, la formula è la seguente:  $Vat\ compliance\ gap = Vttl - Vat\ revenue$ , mentre in termini relativi si esprime nei seguenti termini:  $Vat\ compliance\ gap\ (\%) = (Vttl - Vat\ revenue) / Vttl$ .

(33)  $Vat\ policy\ gap = notional\ ideal\ revenue - Vttl - Vat\ revenue$ .

(34)  $Vat\ policy\ gap\ (\%) = (notional\ ideal\ revenue - Vttl) / notional\ ideal\ revenue$ .

(35) Il report, commissionato dalle istituzioni unionali, è stato redatto da un gruppo di esperti del Case (*Center for Social and Economic Research*, di Varsavia) diretti da Grzegorz Poniatowski.



Nel report si legge anche, per spiegare la maggior *compliance* nel 2020 (la flessione di un punto percentuale del *gap* rispetto all'anno precedente), che l'Italia è stata duramente colpita dalle conseguenze economiche connesse alla pandemia da Covid-19 e che nel corso del 2020 il Pil è sceso di 9 punti percentuali; contestualmente, il tasso di liquidazioni giudiziali è sceso all'incirca di 32 punti percentuali, ciò in relazione alle misure economiche di sostegno introdotte dal Governo. Inoltre, nel 2019 sono stati estesi gli obblighi relativi alla fatturazione elettronica nei rapporti B2B e B2C.

### 3.1. *Le frodi carosello all'Iva*

Nel contesto delle operazioni *business to business* (B2B) intracomunitarie, stante l'assenza di una stanza di compensazione a livello di Unione europea, nonché la diffidenza da parte degli Stati a riconoscere la detrazione dell'Iva pagata in un altro Stato, l'applicazione del regime ordinario dell'Iva basato sul diritto di rivalsa e detrazione incontra delle difficoltà oggettive.

Per questo sin dal 1993 è stato introdotto un regime "temporaneo" (di cui al d.l. n. 331/1993) che prevede un generale regime di non imponibilità Iva e l'assolvimento della stessa attraverso il sistema del *reverse charge*, che rende di fatto debitore dell'imposta il cessionario, che deve registrare ai fini Iva la fattura non solo nel registro degli acquisti, ma anche in quello delle vendite.

La finalità perseguita con un meccanismo siffatto è, quindi, quella "di trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti" (36).

Ben presto (37), però, ci si è resi conto che il *reverse charge* esponeva il sistema dell'Iva alla frode e, più precisamente, a particolari meccanismi di frode intracomunitaria, la cosiddetta "frode carosello".

Tali tipologie di frode vengono poste in essere, nella loro modalità più semplice, attraverso l'interposizione nella filiera commerciale, in particolare quale primo acquirente nazionale, di una società "scatola vuota" (la c.d. cartiera, o *missing trader*) priva di alcuna attività imprenditoriale e di consistenza patrimoniale, avente l'esclusivo scopo di assorbire il debito Iva scaturente dalla cessione nazionale successiva all'acquisto intracomunitario, che, come detto, è del tutto neutro ai fini Iva in quanto, a seguito della registrazione della fattura nel registro degli acquisti, vi è anche la registrazione in quello delle vendite, annullando, di fatto, il vantaggio Iva derivante dall'acquisto.

La frode avviene in concomitanza con il c.d. "salto d'imposta", che si genera a seguito dell'omesso versamento dell'Iva addebitata in via di rivalsa al proprio cessionario da parte della cartiera ed al contestuale computo quale Iva a credito nelle proprie liquidazioni periodiche da parte del cessionario medesimo.

Il nodo gordiano di tutto il meccanismo evasivo è relativo, quindi, al sistema di sterilizzazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Solo in questo modo ha un senso la condotta in frode all'erario, perché, così agendo, i criminali fiscali non devono "anticipare" nulla al fisco italiano; l'unico soggetto che "può" accumulare debito Iva è proprio, infatti, la cartiera che, assolto il proprio dovere, dopo anche pochi mesi fa perdere ogni traccia.

L'obiettivo che viene perseguito dai criminali economici non è solo di carattere fiscale, finalizzato dunque all'evazione dell'Iva, ma è anche di carattere commerciale; la prima finalità è quindi servente alla seconda, che si esplica nella possibilità, da parte degli appartenenti alla filiera commerciale criminale, di immettere sul mercato prodotti, beni o servizi ad un prezzo decisamente più basso rispetto alla concorrenza, proprio perché in quella catena si è verificato un vuoto impositivo. È il c.d. "sotto-costi".

Nei sistemi di frode più complessi, invece, il soggetto interposto non è solo la cartiera, ma ci sono anche i c.d. "filtri" (o *buffer*), società funzionali all'allungamento della catena fraudolenta, tra i più insidiosi ai fini dell'accertamento del coinvolgimento in un contesto siffatto.

All'allungamento della catena si accompagna sovente, e da qui ne deriva anche una spiegazione per il nome "carosello" attribuito a tali frodi, una ripetizione *ad libitum* del ciclo di fatturazioni, dove, ad ogni passaggio cartolare, si genera un effetto moltiplicatore, in termini di danni alle casse dello Stato, derivante dal connubio omesso versamento-detrazione di Iva; ed è proprio l'Iva non versata a costituire la principale fonte di finanziamento di organizzazioni criminali specializzate in tali reati a matrice economico-finanziaria.

La frode carosello nasce all'interno del sistema dell'Iva e ne sfrutta, indebitamente, i meccanismi di funzionamento, in particolare il principio di neutralità del tributo nei rapporti B2B intracomunitari e le sue propaggini, detrazione e rivalsa, e la scissione tra contribuente di fatto e contribuente di diritto.

### 3.2. *Strumenti e strategie di coping*

Senza entrare nel merito del contrasto alle frodi con gli strumenti del diritto penale (38), ma limitandosi alle strategie elaborate a livello amministrativo, l'azione dell'Amministrazione finanziaria a contrasto delle fenomenologie fraudolente di cui si discetta è funzionale, in ragione dell'analisi degli strumenti a disposizione del fisco e nei casi più

(36) D. Mandò, G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, Ipsoa, 2011, 190.

(37) Tra gli altri, v. la Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva del 16 aprile 2004.

(38) Il riferimento è certamente al compendio di cui al d.lgs. n. 74/2000.

elementari di frode, al recupero dell'imposta non versata dal *missing trader* e al recupero dell'imposta detratta dall'utilizzatore della fattura per operazioni inesistenti emessa dalla cartiera.

In effetti, da quanto appena detto, si percepisce come lo Stato italiano possa, con un'azione di riscossione efficace, incamerare maggiore Iva di quanta, in realtà, il sistema fraudolento abbia consentito di evadere, in considerazione del fatto che, come detto, il "salto d'imposta" si ha solo nel rapporto tra *missing trader* ed utilizzatore, mentre la ripetizione dell'indebito si avrebbe, nelle frodi più semplici, nei confronti sia del primo che del secondo.

Un osservatore (39), sullo specifico aspetto, formula una considerazione: *"siamo di fronte ad un passaggio estremamente critico, che può essere superato in due modi: o ritenendo che il sistema impedisca all'erario di incamerare anche un euro in più rispetto all'imposta non versata, o configurando l'Iva richiesta in eccedenza come una sorta di sanzione impropria da pretendere in ragione: i) dell'emissione della fattura soggettivamente inesistente, ai sensi dell'articolo 21, comma 7; ii) dell'inadeguatezza dell'attività di vigilanza, svolta dalla singola impresa che si sia trovata ad acquistare in una filiera fraudolenta"*.

Il combinato disposto degli articoli 19 e 21, comma 7, del d.p.r. n. 633/1972 consente di ritenere integrata la duplicazione, nei fatti, della richiesta impositiva dello Stato nei confronti di condotte in frode al fisco caratterizzate dall'emissione e dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; infatti, al disconoscimento della detrazione dell'imposta (art. 19) si accompagna la richiesta dell'Iva (art. 21, c. 7) all'emittente della fattura.

La dicotomia che sovente viene presentata in relazione alla natura dell'articolo 21, comma 7, è quella che risolve la natura del *quantum* richiesto ai sensi di tale norma presentandola come una sanzione ovvero un'imposta, diretta a ricondurre a coerenza il sistema Iva.

Tale ultima ipotesi è quella sposata in alcune circostanze dalla nostra Corte di cassazione (40), la quale ha affermato che *«la "ratio" dell'art. 21, comma 7, sta in un'intenzione distinta da quella meramente sanzionatoria: il suo scopo specifico, infatti, in presenza di tali patologiche fattispecie, è di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'Iva, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione (artt. 18 e 19), secondo cui, siccome l'emissione della fattura legittima il suo destinatario ad un credito d'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, è necessario che il soggetto che la emette sia debitore, nei confronti della stessa, della corrispondente imposta. Mentre, in presenza di operazioni "esistenti", il presupposto impositivo è costituito, appunto, dalla "effettuazione delle operazioni" imponibili (artt. 1 e 6) anche in mancanza di una loro rappresentazione documentale; in presenza, invece, di "fatturazione di operazioni inesistenti", il presupposto stesso non può che essere costituito dal (contenuto del) documento che le rappresenta (la fattura, appunto), che, per il solo fatto della sua emissione, è titolo di credito d'imposta per il suo destinatario ed impone, quindi, il pagamento della corrispondente imposta da parte del soggetto passivo Iva (di colui, cioè, che emette la fattura). Se il legislatore non avesse dettato la disposizione di cui all'art. 21, comma 7, il soggetto, che avesse emesso fattura per operazione inesistente e fosse stato richiesto del pagamento della corrispondente imposta, avrebbe potuto agevolmente contestare il fondamento della pretesa, e cioè la sussistenza del debito d'imposta, proprio sulla base della carenza del normale presupposto impositivo, e cioè della "effettuazione" dell'operazione. Nella prospettiva del raggiungimento dello scopo perseguito dal legislatore, risultano, quindi, evidenti, sia il principio su cui si fonda la disposizione "de qua" - che è esclusivamente quello della c.d. "cartolarità" dell'operazione sia la natura "assolutamente speciale" e "di chiusura" della stessa»*.

La giurisprudenza citata, inoltre, ritiene di dover considerare l'Iva dovuta dell'emittente come "fuori conto", al di fuori cioè dal meccanismo di compensazione tra Iva a credito e Iva a debito, generando il risultato che il fisco è sempre tenuto a richiederla.

Un ulteriore strumento normativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria si ricava dall'articolo 60-bis del d.p.r. n. 633/1972, che prevede, in sintesi, (in relazione ad alcune tipologie di beni individuati dal Mef, a c.d. alto rischio frode, come le autovetture) che, in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del d.p.r. n. 633/1972, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.

L'obbligato solidale 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'imposta.

La peculiarità di tale disposto, infatti, è che non opera il disconoscimento della detrazione a monte ma sussiste l'obbligo autonomo di pagare quanto dovuto – e non versato – dal cedente.

L'art. 60-bis quindi non implica la rettifica della posizione del cessionario e scatta in caso di omesso versamento del dovuto da parte del cedente; tale disciplina, nell'oggettivizzare i presupposti della responsabilità, applica, come osservato da una dottrina, *"la cultura europea circa la necessità, in materia di Iva, di desumere gli elementi soggettivi da elementi oggettivi"* (41).

(39) A. Giovanardi, *Le frodi Iva: profili ricostruttivi*, Torino, Giappichelli, 2013, 220.

(40) Cass. 29 maggio 2001, n. 7289.

(41) G. Moschetti, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva*, Padova, Cedam, 2013, 24.

Nel contesto delle strategie di contrasto al fenomeno delle frodi all'Iva è opportuno anche segnalare il c.d. *reverse charge* interno, applicabile a regime a determinate operazioni a maggior rischio di frode; il d.p.r. n. 633/1972 (42) prevede, infatti, il regime derogatorio in esame in relazione alle operazioni di cui all'articolo 17, comma 5 (cessioni di oro da investimento), comma 6 lettera a) e a-ter) (prestazioni di servizi nell'edilizia), comma 6 lettera a-bis) (cessione di fabbricati con opzione per il regime di non imponibilità), articolo 74, commi 7 e 8 (cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e non, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di pallet recuperati). Una applicazione sistematica di tale metodologia di applicazione dell'Iva da parte di tutti gli Stati membri inibisce l'inadempimento dell'obbligazione tributaria da parte del *missing trader*, posto che non eserciti il diritto di rivalsa sul suo cessionario.

### 3.3. *Cenni sulla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sul diniego del diritto alla detrazione dell'Iva*

Dopo aver descritto la fattispecie delle frodi carosello, è opportuno rivolgere l'attenzione a uno degli aspetti che maggiormente hanno impegnato gli addetti ai lavori, ovvero il tema del diniego del diritto alla detrazione per consapevolezza del coinvolgimento nell'altrui frode, analizzando una parte della copiosa giurisprudenza prodotta dalla Corte di giustizia dell'Unione europea sul tema.

L'importanza da attribuire alla giurisprudenza unionale deriva dal peso specifico delle sentenze interpretative della Corte nel rapporto con il diritto nazionale; è stato, infatti, osservato (43) che *“ritenere che la Corte europea si limiti a fornire al giudice interno gli elementi di interpretazione ricavabili dal diritto dell'Unione ed idonei a consentirgli di pronunciarsi su tale compatibilità per la decisione della causa principale e non valuti la compatibilità con il diritto dell'Unione della legge nazionale apparentemente con esso in conflitto è sicuramente corretto dal punto di vista istituzionale e teorico, ma non descrive appieno la reale situazione nella quale opera la Corte di giustizia che, soprattutto dopo l'avvento della Carta dei diritti fondamentali e la sua riconosciuta piena vincolatività, porta spesso la Corte ad operare un sindacato incidentale sulla validità e compatibilità del diritto interno con quello europolitano”*.

Tra le più importanti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea afferenti al diniego di detrazione per consapevolezza vi è la sentenza della Corte (Terza Sezione) del 12 gennaio 2006, nella quale sono riunite le cause C-354/03, C-355/03, C-484/03, meglio nota come sentenza *Optigen*.

Il *casus belli* riguardava il diniego di rimborso Iva da parte dei *Commissioners of Customs & Excise* (l'Ufficio Iva del Regno Unito) nei confronti di alcune società inglesi.

In sostanza, come si legge tra le pagine della sentenza, le operazioni in causa (l'acquisto di microprocessori in patria e la loro successiva rivendita in Paesi aventi sede nell'Ue) *“si iscrivevano in una serie di cessioni nelle quali era intervenuto, all'insaputa delle società ricorrenti, un operatore inadempiente”*.

Il *Vat and duties Tribunal* di Londra, in tutti e tre i casi, respinse i ricorsi sul diniego di rimborso avanzati dalle società asserendo, in sostanza, che le operazioni di vendita non garantivano diritto al rimborso in quanto si trattava di operazioni non aventi sostanza economica. Si profilava una specie di responsabilità oggettiva del cessionario per il mancato versamento dell'Iva all'interno della filiera commerciale, il cui effetto fiscale era l'irrilevanza ai fini Iva delle operazioni con conseguente diniego di rimborso (o detrazione) dell'imposta assolta a monte.

La questione viene dunque rimessa alla Corte di giustizia europea dalla *High Court of Justice*; la questione pregiudiziale chiedeva se il ragionamento da fare per negare il rimborso dell'Iva dovesse avere riguardo alla singola operazione o se invece dovesse riguardare l'intera catena fraudolenta, tutto ciò alla luce dell'elemento psicologico, rispettivamente, del singolo operatore coinvolto, ovvero di altri operatori. In pratica viene chiesto di valutare le esigenze di rimborso Iva del cessionario in buona fede alla luce delle esigenze dell'Amministrazione finanziaria inglese tese al recupero dell'Iva non versata.

Le società coinvolte sostenevano che la mancanza dell'elemento soggettivo della consapevolezza dell'altrui frode consentiva di ritenere che il diritto al rimborso dell'Iva dovesse essere garantito. Diversamente, i giudici inglesi sostenevano che il mancato versamento dell'Iva permetteva di prescindere dall'elemento psicologico dei componenti della filiera commerciale.

Tale soluzione non viene condivisa dal giudice europeo che, dopo aver tratteggiato le linee essenziali intorno ai concetti di “cessione di beni” e di “attività economica”, attesta la sua pozione intorno ai fatti in causa.

Viene quindi ripetuto che *“il principio di neutralità fiscale osta ad una distinzione generalizzata tra transazioni lecite e le transazioni illecite. [...] la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'assoggettamento all'Iva”*.

*[...] Ne deriva che operazioni come quelle in causa nei procedimenti principali, che non sono di per sé viziate da frodi all'Iva, costituiscono cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e un'attività economica, ai sensi degli artt. 2, punto 1, 4 e 5, n. 1 della sesta direttiva, una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui*

(42) La normativa europea che introduce la possibilità di applicare il meccanismo dell'inversione contabile a regime in relazione ad alcune particolari operazioni è l'art. 199 della direttiva 2006/112/Ce.

(43) R.G. Conti, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia dell'Unione europea in materia tributaria e i loro effetti negli ordinamenti nazionali*, in A. Giordano (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, cit., 126-127.

*quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella medesima 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 che faceva parte della detta catena di cessioni, precedente o successiva all'operazione realizzata dal soggetto passivo interessato*".

L'elemento principe su cui si è basata la decisione, quindi, riguarda l'elemento della consapevolezza del cessionario della condotta fraudolenta tenuta dal cedente; ove sia dimostrato che il soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza di accordi fraudolenti, deve essere garantito il diritto alla detrazione dell'Iva; viceversa, se viene raggiunta la prova che il soggetto passivo aveva perfetta contezza del coinvolgimento nell'altrui frode.

In sostanza in questa sentenza, se da un lato viene superata la visione oggettivistica con l'introduzione dell'elemento soggettivo quale *discrimen* per decidere sul caso concreto, non può tacersi che il diritto alla detrazione viene ad essere legato a valutazioni di merito intorno al concetto, peraltro non chiarissimo, di conoscibilità della frode altrui; il problema riguarda anche il fatto che dovrebbe essere il cessionario, secondo la visione dei giudici della Corte di giustizia europea, a dare prova della sua buona fede.

Le conclusioni legano un principio basilare del meccanismo di funzionamento dell'Iva (la neutralità) ad uno stato cognitivo qual è la consapevolezza ed equivale, in pratica, a mettere sullo stesso piano, in punto di effetti fiscali delle proprie azioni, l'organizzatore della frode con chi, invece, avrebbe dovuto rendersi conto, in ragione della propria esperienza, che tali prezzi/condizioni non potrebbero essere giustificati in un contesto immune da fenomeni illeciti, ma tuttavia prosegue con l'operazione commerciale con il proprio fornitore.

Nella sentenza della Corte (Terza Sezione) del 6 luglio 2006, nella quale sono riuniti i procedimenti C-439/04 e C-440/04, meglio nota come sentenza *Kittel e Recolta Recycling*, vengono riprese le asserzioni contenute nell'importante precedente giurisprudenziale costituito dalla sentenza *Optigen*.

Nella sentenza in esame si è davanti a due distinti casi di frode carosello e la controversia verte intorno alla possibilità di negare, da parte della rispettiva amministrazione finanziaria, il diritto a detrarre l'Iva sull'acquisto.

Entrambe le controversie muovono da una constatazione effettuata dal giudice del rinvio (la *Cour de Cassation* belga): *"nel diritto interno un accordo finalizzato all'organizzazione di una frode nei confronti dei terzi, nella specie lo Stato belga, i cui diritti sono tutelati da una normativa di ordine pubblico, presenta una causa illecita ed è colpito da nullità assoluta [...] da un accordo nullo non possono derivare effetti giuridici, quali la deduzione dell'Iva, quando la causa illecita è la frode dell'imposta stessa"*.

Le cause avanzata dinanzi alla Corte di giustizia in questo caso riguardavano la tenuta del principio di neutralità dell'Iva rispetto all'asserita nullità del contratto poiché in frode alla legge e il modularsi della soluzione interpretativa alla luce del contesto (frode Iva) ed alla luce della, eventuale, consapevolezza della frode in capo ad entrambi i contraenti.

L'occasione consente alla Corte di giustizia dell'Unione europea di iniziare a sedimentare l'approdo giurisprudenziale già oggetto di dibattito nel precedente costituito dalla sentenza *Optigen* e di precisarne alcuni aspetti.

Difatti, dopo aver affermato nuovamente che *"il diritto di detrarre l'Iva pagata a monte da parte di un soggetto passivo che effettua simili operazioni non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono le dette operazioni, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia inficiata da frode all'Iva senza che tale soggetto lo sappia o possa saperlo"*, precisa i confini del concetto di consapevolezza, che nella *Optigen* non era oggetto di discussione poiché era pacifica la inconsapevolezza degli acquirenti.

Viene quindi detto che *"risulta che gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode, [...] devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell'Iva pagata a monte. Ne consegue che, qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non poteva sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'art. 17 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l'annullamento del contratto di vendita comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto di deduzione dell'Iva. [...] Per contro, qualora risulti [...] che la cessione è stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto alla deduzione"*.

Questa sentenza, se da un lato ha avuto il pregio di aver cristallizzato l'esigenza di un *quid pluris* (la consapevolezza) per la negazione del diritto alla detrazione dell'Iva, dall'altro ha, in qualche modo, *in primis* attribuito l'onere di combattere le frodi Iva agli operatori economici "avveduti" e, ancora, ha indicato quale criterio distintivo per la negazione del diritto di detrazione un concetto privo di sostanza oggettiva e non ha, al contempo, fornito indicazioni dotate di consistenza idonee ad evitare di vedersi negato il diritto alla detrazione, il tutto in contrasto con il principio di certezza del diritto.

Parziale soluzione al problema lo ha fornito la sentenza della Corte (Terza Sezione) del 21 giugno 2012, in cui sono riunite le cause C-80/11 e C-142/11, meglio nota come sentenza *Mahagében e David*.

In sostanza veniva disconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva da parte della società ungherese menzionata sulla scorta del fatto che, a seguito di un controllo fiscale effettuato nei confronti del fornitore, il volume del fatturato non

era congruo con la struttura imprenditoriale del fornitore medesimo e ciò nonostante la Mahagében avesse attuato un comportamento diligente rispetto alla verifica della genuinità delle operazioni di acquisto.

Nella questione posta al vaglio della Corte di giustizia europea viene quindi avanzata l'esigenza di dare contenuti al generale obbligo di diligenza in capo agli operatori economici.

Nell'altra questione (*David*) riunita nella sentenza citata, invece, viene affrontata la tematica del riparto dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Nel punto 49 della sentenza si assiste al primo approdo; viene infatti affermato che spetta all'Amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di fornitura.

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto di dare contenuto alla vaghezza del concetto di consapevolezza dell'altrui frode, si nota cautela, nei punti iniziali della sentenza da parte della Corte di giustizia; difatti tra le pagine della sentenza si legge che qualora sussistano indizi che consentano di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, 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.

Successivamente, invece, si afferma che l'Amministrazione finanziaria non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo, il quale intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, da un lato 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 che sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o dall'altro, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo.

L'approdo giurisprudenziale in trattazione è particolarmente interessante in quanto non solo ha tratteggiato in maniera più analitica gli elementi in costanza dei quali debba essere disconosciuta l'inconsapevolezza del coinvolgimento nell'altrui frode, ma ha anche chiarito a chi spetti l'onere di dimostrare l'esistenza di tali elementi.

Da ultimo, una recentissima sentenza della Corte di giustizia europea (sent. 1° dicembre 2022, n. C-950/10) ha approfondito il tema del contenuto dell'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria per giustificare il diniego del diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte dal contribuente.

Nella causa in questione – avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla *Fővárosi Törvényszék* (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria) nel procedimento *Aquila Part Prod Com SA c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Direzione dei ricorsi dell'Ufficio nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) – *in primis* si ribadisce che il beneficio del diritto a detrazione deve essere negato non solo quando un'evasione dell'Iva sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, cessionario dei beni o committente dei servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con tali acquisti, partecipava ad un'operazione di evasione dell'Iva; si stabilisce, inoltre, che, a tal uopo, l'Amministrazione finanziaria deve procedere a una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto rilevanti nella fattispecie in esame, in linea con quelle che sono le previsioni normative in materia di prova stabilite dal diritto nazionale. A seguito di siffatti esami, il beneficio del diritto a detrazione, secondo la Corte di giustizia, può essere negato solo qualora i fatti siano stati dimostrati con mezzi che non siano mere supposizioni. Ne deriva, quindi, che, a prescindere dal tipo di evasione o dai comportamenti assunti, il ricorso a presunzioni che abbiano come risultato la violazione del principio cardine del sistema dell'Iva, ovvero il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, risulta vietato (44).

Le quattro sentenze oggetto di trattazione rappresentano la *summa* e la sintesi di come si dovrebbe modulare, nell'ottica della Corte di giustizia europea, il diniego del diritto di detrazione per consapevolezza del coinvolgimento nell'altrui frode, dalla sua genesi (*Optigen*), passando per la sua conferma e migliore esplicitazione (*Kittel e Recolta Recycling*), giungendo, infine, alla descrizione degli elementi oggettivi di tale consapevolezza e al riparto dell'onere probatorio (*Mahagében e David* e *Aquila Part Prod Com SA*).

#### 4. Prospettive de iure condendo: dalla proposta di direttiva del Consiglio del 21 dicembre 2016 al “Pacchetto legislativo Iva per l'era digitale” dell'8 dicembre 2022

In precedenza si è riferito della modalità di assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione agli scambi intracomunitari B2B e le ragioni sottese a tale sistema in quel contesto, ma si è anche dato conto del fatto che il *reverse*

(44) Nei punti 33 e 34 della sentenza in esame si legge: “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'Unione”.

*charge* (se utilizzato anche a livello “interno” dei singoli Stati nei rapporti B2B) può essere uno strumento utile per il contrasto alle frodi in quanto, il *missing trader*, non esercitando la rivalsa, non percepisce l’Iva dal proprio cliente e viene così inibita la sua possibilità di essere inadempiente per il fisco. In realtà, tale sistema potrebbe funzionare solo nella misura in cui fosse applicato sistematicamente da parte di tutti gli Stati membri, altrimenti i criminali economici avrebbero gioco facile a trasferire le proprie attività illecite in uno Stato membro in cui non si applica l’inversione contabile interna.

Inoltre, l’applicazione generalizzata dell’inversione contabile presenta ulteriori problemi; da un lato, verrebbe snaturata la struttura dell’Iva, in quanto “*l’applicazione del reverse charge lungo una catena che vede come protagonisti delle transazioni unicamente soggetti passivi Iva, non più chiamati a liquidare di fatto l’imposta, non determinerebbe più la creazione del c.d. valore aggiunto*” (45), e, dall’altro, “*tale meccanismo (il reverse charge) non ha la natura autoregolatoria dell’attuale sistema dell’Iva (ossia il principio del pagamento frazionato), il quale garantisce che un piccolo numero di soggetti passivi affidabili e di dimensioni relativamente importanti nella catena economica versi la maggior parte dell’Iva*” (46).

Per questi motivi, nel corso del tempo ci si è resi conto dell’esigenza di introdurre un sistema dell’Iva intracomunitaria definitivo che soppiantasse il regime temporaneo in vigore dal 1993; la stessa comunicazione della Commissione del 7 aprile 2016, nel riferire che era ormai giunto il momento di introdurre un vero e proprio spazio unico europeo dell’Iva per il mercato unico, affermava che “*la Commissione intende presentare una proposta legislativa per mettere in atto un sistema dell’Iva definitivo. Tale sistema definitivo sarà fondato sull’accordo dei legislatori dell’Ue, secondo cui il sistema dell’Iva si dovrebbe basare sul principio dell’imposizione nel Paese di destinazione dei beni; ne consegue che le norme in materia di tassazione in base alle quali il fornitore dei beni riscuote l’Iva dal proprio cliente saranno estese alle operazioni transfrontaliere. Questa modifica dovrebbe da sola contribuire a ridurre di 40 miliardi di euro all’anno le frodi transfrontaliere a danno dell’Iva*”.

Da questa comunicazione è scaturita la proposta di direttiva del Consiglio del 21 dicembre 2016 (47), in cui si ribadisce la necessità di modificare il regime temporaneo degli scambi intracomunitari del 1993 e cambiare radicalmente il sistema impositivo dell’Iva intracomunitaria, sancendo la tassazione nel Paese di destinazione e non l’esenzione nel Paese di partenza della merce.

Nelle more di una compiuta definizione di tale iniziativa legislativa, poiché la preparazione, l’adozione e l’attuazione di questo importante cambiamento richiederanno un certo tempo, la Commissione ha riconosciuto la necessità di lavorare in parallelo su altre iniziative, in particolare su misure urgenti volte a combattere la frode dell’Iva e, di conseguenza, il *Vat gap*.

Una delle misure oggetto di esame e individuata come soluzione “d’urgenza” al problema delle frodi Iva è stata proprio l’applicazione generalizzata del *reverse charge* (nonostante le criticità già rassegnate); in particolare alcuni Stati membri hanno richiesto all’Unione l’adozione di un meccanismo generalizzato di *reverse charge* “interno” (c.d. *Grcm*) non limitato a determinate tipologie di beni (48), ma per l’appunto generalizzato e relativo alle transazioni superiori a 10.000 euro, finalizzato proprio alla massimizzazione dell’utilità di questo sistema contabile.

Nella proposta di direttiva del 21 dicembre 2016 si era prevista l’introduzione dell’articolo 199-*quater* nella direttiva 2006/112/Ce, che dava (fino al 30 giugno 2022) la possibilità ad uno Stato membro (in presenza di specifiche e stringenti circostanze) di stabilire, nell’ambito del meccanismo generalizzato di inversione contabile, che il debitore d’imposta fosse il destinatario di una cessione di beni o prestazioni di servizio al di sopra della soglia di 10.000 euro, previsione fatta poi propria – con alcune modifiche, tra cui l’innalzamento della soglia a 17.500 euro – dalla direttiva del 20 dicembre 2018, n. 2018/2057/Ue, che ha modificato la direttiva 2006/112/Ce.

Un’ulteriore, recente novità legislativa (49) afferente al tema dell’inversione contabile ha previsto la proroga del *reverse charge* temporaneo al 31 dicembre 2026, in relazione alle operazioni a particolare rischio frode di cui all’articolo 199-*bis* della direttiva 2006/112/Ce, tra cui la cessione di telefoni cellulari, di *console* da gioco, *tablet* e *Pc*, trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra e di certificati relativi al gas e all’energia elettrica.

L’8 dicembre 2022 la Commissione europea ha pubblicato il pacchetto legislativo Iva per l’era digitale (noto anche come *Vat in the digital age – Vida*), composto da tre proposte:

- proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/Ce per quanto riguarda le norme Iva per l’era digitale;

(45) D.A. Rossetti, R. De Pirro, *Reverse charge: è possibile un’applicazione generalizzata?*, in *Corriere trib.*, 2017, 2571.

(46) Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo su un piano d’azione sull’Iva del 7 aprile 2016 COM (2016)148 final.

(47) Proposta di direttiva del Consiglio del 21 dicembre 2016 COM (2016) final 2016/0406 (CNS).

(48) Il riferimento è agli artt. 199 e 199-*bis* della direttiva 2006/112/Ce, che prevedono, rispettivamente, la possibilità per gli Stati membri di adottare il regime dell’inversione contabile “a regime” o solo in via “temporanea” in relazione alle tipologie di operazioni descritte negli articoli menzionati.

(49) Direttiva del Consiglio 2022/890/Ue del 3 giugno 2022, recepita dal decreto Semplificazioni fiscali (d.l. n. 73/2022, convertito con modificazioni dalla l. n. 122/2022) con l’art. 22.

- proposta di regolamento del Consiglio che modifica il regolamento 904/2010 per quanto riguarda gli accordi di cooperazione amministrativa in materia di Iva necessari per l'era digitale;
- proposta di regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il regolamento di esecuzione (Ue) n. 282/2011 per quanto riguarda gli obblighi in materia di dichiarazione relativamente a taluni regimi Iva.

La proposta legislativa in esame, prendendo le mosse dalla considerazione che la perdita di gettito, nota come *Vat gap*, è imputabile ad una serie di fattori (frodi carosello, evasione nazionale, procedure di liquidazione giudiziale, insolvenze, errori di calcolo e delle amministrazioni finanziarie), riferisce che il sistema Iva, nonostante diventi sempre più complicato ed oneroso per le imprese, rimane comunque esposto a fenomeni di frode anche per una innata difficoltà ad adeguarsi ai modelli commerciali innovativi e ai progressi tecnologici nell'ambiente digitale odierno.

Per questo l'Unione ha elaborato un pacchetto normativo con lo scopo, da un lato, di contrastare i fenomeni di frode e di evasione fiscale e, dall'altro, di semplificare gli adempimenti tributari per le imprese che operano nel mercato unico; ciò agendo su tre direttrici:

*- modernizzare gli obblighi di comunicazione ai fini dell'Iva, introducendo obblighi di comunicazione digitale che standardizzeranno le informazioni che i soggetti passivi devono trasmettere alle autorità fiscali su ciascuna operazione in formato elettronico, imponendo al contempo il ricorso alla fatturazione elettronica per le operazioni transfrontaliere;*

*- affrontare le sfide dell'economia delle piattaforme, aggiornando le norme Iva applicabili all'economia delle piattaforme al fine di affrontare la questione della parità di trattamento, chiarendo le norme sul luogo delle prestazioni applicabili a tali operazioni e rafforzando il ruolo delle piattaforme nella riscossione dell'Iva quando queste facilitano la prestazione di servizi di locazione di alloggi a breve termine o di servizi di trasporto di passeggeri;*

*- evitare la necessità di registrazioni Iva multiple nell'Ue e migliorare il funzionamento dello strumento attuato per dichiarare e pagare l'Iva dovuta sulle vendite a distanza di beni, introducendo una registrazione unica ai fini dell'Iva. Vale a dire, migliorare e ampliare i sistemi esistenti dello sportello unico (Oss), dello sportello unico per le importazioni (Ioss) e dell'inversione contabile, al fine di ridurre al minimo i casi in cui un soggetto passivo è tenuto a registrarsi in un altro Stato membro.*

La prima proposta riguarda l'introduzione di novità in materia di comunicazioni ai fini dell'Iva e obblighi di comunicazione in forma digitale; diversi Stati membri nel corso degli ultimi anni hanno introdotto, a seguito dell'ottenimento di una deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva Iva, obblighi diversificati (tra Stato e Stato) di comunicazione digitale per ogni singola operazione (50). Questo mosaico di obblighi in materia di comunicazione digitale chiaramente rappresenta una difficoltà amministrativa ed una componente di costo notevole per quelle imprese che, operando in più di uno Stato, sono soggette a disposizioni diversificate.

Ulteriormente, si è avuto modo di rilevare che il sistema Vies attuale non è più adeguato a contrastare efficacemente le frodi Iva e i dati ivi caricati non sono confrontabili con i sistemi di comunicazione digitale introdotti in alcuni Stati membri (basti pensare che i dati del Vies sono aggregati per singolo contribuente e non viene fornito un dettaglio delle singole operazioni effettuate dall'operatore economico). Tra l'altro, la direttiva Iva non prevede come obbligatoria per gli Stati membri la comunicazione sugli acquisti da parte degli operatori economici nazionali, ma solo quella sulle cessioni e prestazioni effettuate; è evidente quindi l'impossibilità di incrociare i dati delle cessioni intracomunitarie effettuate da un contribuente di un determinato Stato con quelli degli acquisti effettuati dal corrispondente contribuente nell'altro Stato membro.

Il pacchetto legislativo, in relazione ai profili esaminati, prevede, quindi, l'introduzione di un sistema centrale Vies gestito dalla Commissione europea, che fornirà i dati per singola operazione e quasi in tempo reale, con modalità attuative similari ai sistemi di comunicazione già applicati in alcuni Stati membri. Inoltre, per superare il mosaico di disposizioni nazionali interne in materia di comunicazione digitale, si prevede l'introduzione di un modello comune che dovranno seguire gli operatori economici.

La seconda proposta legislativa prende atto del fatto che l'economia digitale ha portato con sé dei modelli di *business* incompatibili con la normativa Iva vigente perché forieri di disparità di trattamento in materia di Iva.

Le piattaforme di facilitazione di servizi nel settore del trasporto e della ricettività consentono al privato di avere una visibilità tale da porsi in diretta concorrenza con i relativi *competitor* registrati ai fini Iva ma, al contempo, di avere dei prezzi più vantaggiosi perché, non essendo soggetto passivo Iva, non è tenuto all'addebito dell'Iva al cliente.

Inoltre, si è rilevato che gli stessi servizi forniti dalle piattaforme digitali vengono trattati diversamente tra Stato e Stato; talvolta vengono, infatti, considerati servizi prestati per via elettronica, altre volte come servizi intermediari, creando delle alterazioni nella tassazione ai fini Iva.

Per superare queste difficoltà viene prevista l'introduzione di un modello di "fornitore presunto", sulla scorta del quale, nel caso in cui il fornitore/prestatore non addebiti l'Iva perché non soggetto passivo o beneficiario di un regime di favore, l'Iva sulla cessione o prestazione sarà dichiarata dalla piattaforma digitale stessa; inoltre si prevede

---

(50) Si pensi alla fatturazione elettronica soggetta ad autorizzazione per quanto riguarda l'Italia o la comunicazione in tempo reale che accomuna la Spagna e l'Ungheria o la comunicazione SAF-T della Lituania, del Portogallo e della Polonia.

l'introduzione di chiarimenti volti a specificare il corretto trattamento fiscale da riservare alle prestazioni rese dalle piattaforme digitali.

L'ultima proposta che compone il c.d. pacchetto Vida è afferente all'estensione dell'ambito applicativo dell'Oss (*one stop shop*) e dell'Ioss (*import one stop shop*) al fine di ridurre per le imprese i costi amministrativi connessi con la registrazione ai fini Iva in altri Stati membri e per l'adempimento degli obblighi Iva in un altro Stato membro. Sin dal 1° luglio 2021 sono state introdotte le disposizioni ai fini Iva sul commercio elettronico, che hanno, in relazione ad esempio al commercio elettronico indiretto, semplificato gli adempimenti per molte imprese che, attraverso l'iscrizione all'Oss, al superamento della soglia unica di 10.000 euro non devono più identificarsi ai fini fiscali in ogni Paese in cui viene effettuata la cessione per versare l'imposta, ma è sufficiente che si identifichino in uno soltanto. Il cedente verserà l'imposta relativa alle vendite fatte in altri Stati membri applicando le aliquote di quegli Stati, ma attraverso lo Stato in cui si è identificato.

Purtuttavia, alcune cessioni e prestazioni di servizi non rientrano nei regimi di semplificazione predetti e richiedono l'adempimento degli obblighi fiscali ai fini Iva in ogni Stato membro in cui l'operatore economico effettua le proprie operazioni. L'obiettivo è quello quindi di estendere l'ambito applicativo dell'Oss e dell'Ioss al fine di facilitare ulteriormente gli adempimenti per gli operatori economici.

Il pacchetto Vida rappresenta, in definitiva, un momento importante nell'evoluzione del sistema normativo dell'Iva, che cerca di assecondare i cambiamenti – sempre più frenetici – dell'economia, anche mettendo in luce l'esistenza di difficoltà sul punto; è stato osservato, invero, che «*gli aggiornamenti dell'Iva comunitaria alla Digital Age si inseriscono nella più ampia tendenza del legislatore nel trasferire la responsabilità dai soggetti passivi "diretti" a figure terze, quali marketplace o intermediari Ioss, poiché considerati più affidabili, ammettendo, non tanto velatamente, l'impossibilità del sistema ordinario di garantire la corretta riscossione dell'imposta*» (51).

Le proposte di riforma appena esaminate avranno l'arduo compito di modernizzare il sistema dell'Iva con l'obiettivo dichiarato, da un lato, di semplificare gli adempimenti e favorire la *compliance* da parte delle imprese, dall'altro, di contrastare in maniera efficace le frodi.

\* \* \*

---

(51) G. Liberatore, *L'Iva si conforma alla Digital Age ma aumenta l'ibridismo*, in *L'Iva*, 2023, 4, 33.