

## Frodi carosello e consapevolezza della frode da parte del cessionario

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 4 Gennaio 2011

E' rilevante la buona fede ai fini della detrazione dell'IVA assolta da soggetto estraneo alla frode?

### Come avviene una frode carosello

Una frode "carosello" viene configurata nel seguente modo: una cosiddetta 'società intermedia' (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una 'società fittizia' (B) in un altro Stato membro.

La società (B) acquista le merci senza pagare l'IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata 'broker'.

La 'società fittizia' incassa l'IVA sulle vendite fatte al 'broker', ma non versa l'IVA all'Erario e scompare.

Il 'broker' (C) chiede il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati presso B. Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è pari all'IVA pagata da C a B. In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete.

Esse sono figure nelle quali l'illecito vantaggio non è perseguito tanto dal contribuente attraverso la predisposizione di una operazione meramente cartacea (tipicamente, un finto acquisto il cui finto costo sia deducibile), ma **attraverso il compimento di una operazione effettiva**, fatta però transitare attraverso **molteplici passaggi** (il "carosello", appunto), nei quali vengono **interposti soggetti di comodo**, al solo scopo di **realizzare un risparmio e/o appropriazione di IVA** (tipicamente



l'interposizione di un soggetto che riscuote l'Iva e non la versa allo Stato, rivendendo poi sotto costo, risparmiando Iva e potendo praticare prezzi slealmente concorrenziali).

Lo **schema denominato "frode carosello"**, si sostanzia in una **catena di transazioni commerciali tra soggetti stabiliti in diversi Stati dell'Unione Europea**, nella quale si interpone un **soggetto fittizio** ("cartiera") che acquista beni da un soggetto estero, per poi rivenderli sul territorio nazionale, omettendo di versare all'Erario l'imposta addebitata in rivalsa al cessionario.

Uno degli elementi caratterizzanti la frode è costituito dalla **fittizietà della transazione eseguita** - in accordo o all'insaputa degli altri operatori - dal soggetto interposto e, quindi, dalla falsa rappresentazione della realtà nella fattura emessa dal medesimo soggetto.

### **Operazione oggettivamente inesistente**

L'operazione è qualificata "oggettivamente inesistente" se la cessione di beni non è stata effettuata, in tutto o in parte, nei termini oggettivi rappresentati nel documento fiscale.

### **Operazione soggettivamente inesistente**

Se, invece, la cessione di beni è stata effettivamente posta in essere, ma tra soggetti diversi da quelli indicati nella rappresentazione cartolare, l'operazione si qualifica come "soggettivamente inesistente"

### **La falsa fatturazione**

Il concetto di falsa fatturazione comprende non soltanto l'ipotesi di mancanza assoluta o relativa dell'operazione fatturata, bensì ogni tipo di divergenza, anche meramente soggettiva, tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale allorché, a prescindere dal fatto che i beni siano effettivamente entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa acquirente, si accerti che uno o entrambi i soggetti indicati nella fattura sono falsi; in tal caso, infatti, l'obbligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, mentre risulta evasa l'imposta relativa alla diversa operazione effettivamente realizzata con altro soggetto e non fatturata (Cassazione 5 febbraio 2009, n. 2779; Cass. nn. 5719/2007, 1950/2007, 6378/2006).



Il fondamento dell'inesistenza delle operazioni può basarsi su presunzioni (1) ovvero sulla valenza indiziaria di fatti noti (ad es., l'avvenuto acquisto di metalli preziosi a prezzo inferiore alle quotazioni ufficiali o di mercato, la partecipazione personale alla gestione di società coinvolte nella frode, le dichiarazioni di terzi verbalizzate, le prove significative acquisite in altri procedimenti), dai quali il giudice possa risalire ai fatti da dimostrare (come la contestata abusività della detrazione d'imposta) secondo un criterio non necessariamente di certezza, ma di ragionevole probabilità (Corte di Cassazione sentenza n. 4306/2010, Cass. n. 16993/2007)".

Con riferimento alle operazioni "soggettivamente inesistenti", è frequente che il cessionario cui sia stata negata dall'erario la detraibilità dell'IVA assolta sulle fatture emesse dal soggetto interposto, eccepisca in sede giudiziale il proprio inconsapevole coinvolgimento nella frode.

In merito al diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cessionario in buona fede,

*"il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'IVA" (Corte di Giustizia sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen, Fulcrum e Bond House, par. 55).*

Secondo la giurisprudenza comunitaria, quindi, il diritto alla detrazione è condizionato dallo stato soggettivo del cessionario che, non solo deve essere inconsapevole della frode, ma deve aver adottato tutte le misure necessarie per evitare di restarvi coinvolto, come manifesta l'espressione "senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere", utilizzata ripetutamente dalla Corte di Giustizia.

In particolare, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni.

In una situazione del genere, infatti, il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diviene complice.

La posizione assunta dalla Corte di Giustizia è stata recepita dalla Corte di Cassazione con la sentenza 24 luglio 2009, n. 17377, secondo cui

*"nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il committente/cessionario conserva il diritto alla deduzione dell'imposta pagata qualora dalle circostanze del caso risulti che egli non sapeva e non poteva sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta (Corte di Giustizia CE sent. C/439/04 e sent. C-354/03)".*

Con la sentenza 16 aprile 2010, n. 9138, la Suprema Corte ha ulteriormente precisato il proprio indirizzo interpretativo ribadendo che, nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione

*"non sorge per il solo fatto della corresponsione dell'imposta ivi formalmente indicata, ma richiede altresì che il committente cessionario che invoca la detrazione fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, che non possono esaurirsi nell'avvenuta consegna della merce, nell'avvenuto pagamento della stessa nonché dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive in rapporto alla peculiarità del meccanismo IVA e dei relativi possibili abusi (Cass. n. 1950/2007)".*

In tema di Iva, nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente-prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta informalmente indicata, ma richiede altresì, a dimostrazione dell'effettiva inerenza dell'operazione all'attività istituzionale dell'impresa, che il committente-cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca, sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurienti nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'Iva riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'Iva e dei relativi, possibili, abusi (Cassazione sezione v sentenza n. 5911 del 11 marzo 2010).

In altri termini, in presenza di cessioni realmente poste in essere ma per le quali l'Amministrazione Finanziaria abbia contestato - anche in base ad elementi presuntivi - l'inesistenza sotto il profilo soggettivo e la partecipazione alla frode, il cessionario, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, ha l'onere di provare non solo la propria estraneità alla frode ma anche la totale inconsapevolezza della falsità delle fatture, e tali prove - per la natura dell'operazione "soggettivamente inesistente" - non possono sostanzarsi nella mera dimostrazione della movimentazione dei beni o dell'effettivo pagamento del corrispettivo(2).

## **Frode carosello e consapevolezza del cessionario**

Riguardo alla **consapevolezza della frode da parte del cessionario**, assume rilievo quanto statuito con l'ordinanza 1° settembre 2009, n. 19078, resa ai sensi dell'articolo. 380-bis, c.p.c. per "manifesta infondatezza" del ricorso, con la quale la Corte di Cassazione ha respinto l'eccezione di inconsapevole partecipazione alla frode, atteso che

*"il contribuente ha utilizzato fatture direttamente emesse da una cartiera e dunque - in difetto di qualsiasi prova contraria - non può che ritenersi la sua piena consapevolezza della frode".*

Il concetto di **consapevolezza** espresso dai giudici comunitari e recepito dalla Corte di Cassazione è, pertanto, ben definito e valorizza l'onere di diligenza specifica gravante sul cessionario, atteso che - come statuito dalla Corte di Giustizia - non è contrario al diritto comunitario esigere che siano adottate dall'operatore commerciale

*“tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l’operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale”. In tema di Iva, l’acquisto di merci reimpostate, con regolare corresponsione da parte della contribuente dell’Iva esposta nelle fatture (e il cui tempestivo mancato pagamento sia imputabile esclusivamente alla parte venditrice), “non comporta una necessaria e consapevole partecipazione, da parte dell’acquirente, all’evasione Iva posta in essere dalla venditrice”.*

In altri termini, affinché l’ufficio finanziario possa disconoscere il diritto del cessionario alla detrazione dell’Iva sugli acquisti, **è sempre necessaria una prova concreta della sua partecipazione consapevole al meccanismo fraudolento** o, quanto meno, la dimostrazione che il cessionario, utilizzando l’ordinaria diligenza (ad esempio, riscontrando un prezzo di acquisto dei beni decisamente fuori mercato), avrebbe dovuto “intuire” la presenza di una possibile frode Iva a monte.

Di contro, in mancanza di simili prove da parte dell’Amministrazione finanziaria, il diritto alla detrazione dell’Iva da parte del cessionario è sempre salvo, dovendosi escludere qualsivoglia forma di responsabilità oggettiva per il mancato versamento dell’Iva da parte del cedente

In tema di Iva, l’acquisto di merci reimportate, con regolare corresponsione, da parte del contribuente, dell’Iva esposta nelle fatture (il cui tempestivo mancato pagamento all’Erario sia imputabile esclusivamente alla parte venditrice), non comporta una necessaria e consapevole partecipazione da parte dell’acquirente, all’evasione Iva posta in essere dalla venditrice.

Pertanto, il contribuente che ha versato l’Iva su merce regolarmente acquistata, non deve rispondere della evasione del tributo addebitata alla parte venditrice. (Cassazione sentenza n. 6124 del 13 marzo 2009).

Giova , infine , precisare che ai sensi delle definizioni di cui all’art. 1 del d.lgs 74/2000, sono inesistenti anche le fatture che riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, ben potendosi rilevare un delitto di frode fiscale quindi anche nel caso delle frodi carosello (Corte di Cassazione, Sez. III penale, Sentenza 23/12/2008, n. 48039).

Roberto Pasquini

4 gennaio 2011

## NOTE

1) Nell'ambito dell'esame di una controversia relativa a frodi carosello, anche di fronte ad una contabilità formalmente corretta e a conti bancari in ordine il giudice tributario può procedere in via induttiva se gli elementi che provengono dalla verifica della Guardia di finanza, correttamente raccolti, ivi comprese anche le intercettazioni, indicano l'esistenza di una organizzazione fraudolenta. Le dichiarazioni rilasciate da terzi e le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società, contenute in atti allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritte essenzialmente nelle motivazione dello stesso, costituiscono indizi ammissibili, di cui il giudice tributario di merito deve tenere conto nel valutare la fondatezza delle domande e delle eccezioni delle parti. Il divieto posto dall'articolo 270 c.p.p. di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in procedimenti diversi da quello in cui furono disposte, non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale. Questo perché non è possibile estendere arbitrariamente l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti della difesa in quella sede, a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie. La regola propria applicabile in campo tributario in materia di IVA, è quella desumibile dall'articolo 63, D.P.R. n. 633/1972, per cui la Guardia di Finanza, cooperando con l'Ufficio, trasmette documenti dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di Polizia, nell'esercizio di poteri di polizia giudiziaria, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, la cui mancanza non renda peraltro inutilizzabile il campo tributario i dati trasmessi. Elementi che diventano vere e proprie prove se dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Il giudice può procedere anche in via induttiva se gli elementi acquisiti nel corso della verifica presentino una ragionevole fondatezza riguardo all'esistenza di un'organizzazione fraudolenta. Il giudice non deve trovare ostacoli nel possibile utilizzo dei risultati delle intercettazioni telefoniche acquisiti in procedimenti diversi da quello in cui originariamente erano state disposte. Il contribuente non può nemmeno invocare limiti di efficacia degli atti trasmessi dalla polizia tributaria per il fatto che il difensore non abbia preso parte alla formazione della prova racchiusa nell'atto trasmesso. Le dichiarazioni rilasciate da terzi, le risultanze delle indagini condotte nei confronti di altre società, gli atti trasmessi dalla Guardia di Finanza, risultanti dall'attività di polizia giudiziaria, senza esclusione dei verbali redatti a seguito di intercettazioni telefoniche disposte in sede penale, se contenute in atti (come il verbale di contestazione) allegati all'avviso di rettifica notificato o trascritti essenzialmente nella motivazione dello stesso, costituiscono parte integrante del materiale indiziario e probatorio, che il giudice tributario di merito è tenuto a valutare dandone adeguato conto nella motivazione della sentenza. In definitiva, ai fini dell'accertamento del coinvolgimento in una cosiddetta frode carosello dell'interponente, acquirente finale del bene, può iscriversi nel compendio indiziario il verbale di intercettazioni ritualmente disposte in sede penale trasmesse dalla Guardia di finanza ex art.

63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, allegate all'avviso di rettifica notificato ovvero trascritte nella motivazione dell'accertamento con il quale si nega la detraibilità dell'Iva, ferma restando la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria documentalmente e nei modi di legge (sentenza n. 4306 depositata il 23 febbraio 2010 della Corte di Cassazione )

2) Il diritto alla detrazione IVA permane per chi abbia partecipato inconsapevolmente ad un c.d. illecito carosello; tuttavia il contribuente, ha utilizzato fatture direttamente emesse da una cartiera e dunque - in difetto di qualsiasi prova contraria - non può che ritenersi la sua piena consapevolezza della frode. (Corte di Cassazione sentenza n. 19078 del 1° settembre 2010) In tema di Iva, l'acquisto di merci reimportate, con regolare corresponsione, da parte del contribuente, dell'Iva esposta nelle fatture (il cui tempestivo mancato pagamento all'Erario sia imputabile esclusivamente alla parte venditrice), non comporta una necessaria e consapevole partecipazione da parte dell'acquirente, all'evasione Iva posta in essere dalla venditrice. Pertanto, il contribuente che ha versato l'Iva su merce regolarmente acquistata, non deve rispondere della evasione del tributo addebitata alla parte venditrice (Cassazione Sent. n. 6124 del 13 marzo 2009)