

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Come funziona la solidarietà Iva nelle frodi carosello***

di **Marco Bargagli**



L'ordinamento tributario domestico non fornisce una precisa definizione di **frode fiscale**. Generalmente, nella prassi operativa, con tale termine si fa esplicito riferimento alle **condotte di evasione** attuate con particolari **modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo organizzato**.

Rientrano nel **concetto di frode fiscale** le fattispecie di reato sanzionate dagli [articoli 2](#) (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), [3](#) (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e [8](#) (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.Lgs. 74/2000 (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte I - capitolo 1 "Evasione e frode fiscale", pag. 10 e ss.**).

In tale contesto il legislatore contempla l'applicazione di **specifiche sanzioni** in ambito penale tributario previste:

- dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), a mente del quale è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, **elementi passivi fittizi** che consentono di **ridurre la base imponibile o il debito Iva**;
- dall'[articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#), a norma del quale fuori dai casi previsti dal citato articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** ovvero avvalendosi di **documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento** e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi**, quando, **congiuntamente**: a) l'imposta evasa è superiore, con

riferimento a taluna delle singole imposte, **a euro trentamila**; b) **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante **indicazione di elementi passivi fittizi**, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila;

- dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), in base al quale è punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

**Nell'ambito della frode fiscale, spicca la c.d. "frode carosello", ossia un pernicioso sistema evasivo posto in essere con il precipuo scopo di ottenere un'indebita detrazione d'imposta.**

La frode fiscale viene attuata con l'**interposizione di soggetti** (c.d. società cartiere) che effettuano acquisti di beni con **elevato valore economico** prevalentemente da **operatori localizzati in ambito UE**, che vengono rivenduti ad un soggetto passivo Iva nazionale, sotto costo, **non versando l'Iva dovuta esposta in fattura**.

In estrema sintesi, come rilevato dalla **prassi operativa**, il soggetto residente interposto - al quale è, generalmente, **riconosciuta una provvigione**, quantificata in misura percentuale sull'Iva evasa - acquista solo cartolarmente la merce senza averne mai la materiale disponibilità, svolgendo una mera **funzione di prestanome nell'operazione**, che si conclude con **l'omesso versamento dell'Iva da parte di quest'ultimo e con la detrazione dell'imposta da parte dell'interponente** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III - parte V - capitolo 6 *"Il riscontro analitico - normativo sull'osservanza della disciplina IVA"*, pag. 179 e ss.).

Quindi:

- **il cedente** (soggetto meramente interposto - che agisce come società cartiera e/o **evasore totale**), non versa all'erario l'Iva dovuta;
- **il cessionario** (soggetto interponente), **consegue un'indebita detrazione Iva**.

Per **scongiurare il fenomeno sopra descritto**, l'ordinamento giuridico ha previsto il **meccanismo della solidarietà dell'imposta**, enunciato dall'[articolo 60-bis D.P.R. 633/1972](#), il quale prevede che:

- **comma 2**: 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 decreto Iva, **è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta**;
- **comma 3**: l'obbligato solidale di cui sopra 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**.

In relazione al **meccanismo della solidarietà Iva** la suprema Corte di cassazione, con l'[ordinanza n. 18707/2022](#) pubblicata in data 10.06.2022, ha affermato che il meccanismo della solidarietà opera anche **senza il preventivo contraddittorio esperito con la parte**.

Gli Ermellini hanno **tracciato i seguenti principi di diritto**:

- la **previsione normativa sulla solidarietà d'imposta** stabilisce una **presunzione legale relativa**, *“sicchè, in caso di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria del fatto giuridico sulla cui base si fonda la pretesa nei confronti dell'obbligato solidale, questi è tenuto a fornire la prova contraria che si concreta nella dimostrazione documentale che l'inferiorità del prezzo dei beni sia stata determinata in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non sia connessa con il mancato pagamento dell'imposta”*;
- in tema di **Iva**, qualora l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'[articolo 60-bis](#) del decreto Iva, **notifichi all'acquirente la cartella di pagamento a titolo di responsabilità solidale**, *“la stessa non deve essere preceduta da alcuna attività accertativa nei suoi confronti, non essendo il suddetto acquirente il soggetto passivo d'imposta”*;
- in tema di **obbligo di motivazione della cartella di pagamento**, quando la stessa è notificata all'acquirente ai sensi del più volte citato [articolo 60-bis](#), *“ai fini della tutela del diritto di difesa, l'amministrazione assolve al suddetto onere quando, pur non essendo obbligata, ha fatto precedere la notifica da una comunicazione che contenga gli elementi idonei a rendere consapevole il cessionario della circostanza dell'omesso versamento di quanto dovuto dal cedente e delle ragioni per cui il prezzo di acquisto è inferiore a quello normale”*.