

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”*.