

La rilevanza tributaria dei traffici illeciti transnazionali.

1. I 'traffici' costituiscono segmenti di operazioni economiche più ampie e complesse che, nella prospettiva tributaria, assumono un duplice rilievo: *in primis*, per le conseguenze che gli stessi riflettono sul piano impositivo, in ragione del superamento dei confini nazionali ed europei che rileva ai fini dell'individuazione del momento impositivo nella disciplina dell'Iva, in quella dei tributi doganali, delle accise e di alcuni tributi minori sulle attività economiche, erariali e locali¹, in secondo luogo, per la crescente intensità dei controlli che le amministrazioni finanziarie esercitano, ricostruendo, generalmente in chiave ausiliaria rispetto ad altre indagini, le dimensioni di talune attività illecite e la rete dei sottostanti rapporti finanziari². Quest'ultimo profilo ha evidenziato i limiti di un approccio disomogeneo e localistico all'inquadramento e al contenimento di fenomeni che, nella sostanza economica e, dunque, nella loro interpretazione e repressione, travalicano i confini di un singolo Paese. Fortemente avvertita è quindi l'esigenza di regolare e rafforzare la cooperazione amministrativa³, troppo spesso resa difficile per i differenti modo di acquisire (e trasferire) le informazioni, sulla natura eterogenea delle banche dati nazionali e della difficile comunicazione tra di esse, sulla farraginosità dei meccanismi di dialogo e acquisizione degli elementi di scienza. Talune asimmetrie nella selezione degli indicatori di pericolosità fiscale che dovrebbero orientare la funzione accertativa erariale hanno altresì tradito, nel passato recente, una significativa distanza tra le politiche fiscali nazionali, confermando il sospetto dell'esistenza di una concorrenza dannosa tra Stati, per lo più volta ad attrarre gli investimenti delle maggiori multinazionali⁴.

Il ruolo manifestato dal diritto tributario nella ricerca, analisi e contrasto dei traffici illeciti⁵ appare particolarmente significato nella duplice dimensione impositiva e dei controlli, peraltro particolarmente intrecciate tra loro per la stretta connessione tra profili sostanziali e procedimentali del prelievo. I traffici illeciti, infatti, pur assumendo rilevanza ai fini dell'imposizione per la

¹ Per approfondimenti si veda la completa analisi di A.F. URICCHIO, M. GIORGI, *La tassazione delle attività marittime*, Rimini, 2013.

² F. ROBERTI, *La criminalità organizzata transnazionale e il tessuto bancario-finanziario*, in AA.VV., *Diritto penale europeo*, a cura di N. Bertone, Padova, 2001, pag. 93.

³ Cfr. C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in "Boll. trib.", 1990, pag. 563, secondo cui *"fin dall'inizio il problema dell'evasione fiscale internazionale ha attirato l'attenzione della Comunità europea, particolarmente vulnerabile da questo punto di vista, perché in essa, accanto alla libertà più larga di circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali, esiste il mantenimento di una fiscalità che, a parte l'adozione di qualche disposizione, resta largamente nazionale"*

⁴ Su questi temi si veda P. PISTONE, *The meaning of tax avoidance and aggressive tax planning in European Union Tax Law: some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union*, in (a cura di) A.P. Dourado, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam, 2017, 73, ss.

⁵ Si vedano i contributi degli autori nel volume a più mani. *Il traffico transfrontaliero di rifiuti*, II, Bari, 2009 e quelli compresi nel volume AA.VV., *El Mercosur y la Unión Europea ante los desafíos de la integración: Aspectos técnicos y estratégicos de la relación inter-bloques*, Buenos Aires, 2016, pag. 159, ss.

tendenziali indifferenza del tributo agli elementi di valorizzazione della liceità della fattispecie e di contro per la necessaria considerazione della ricchezza in qualunque modo manifestata e realizzata in quanto espressione di capacità contributiva, appaiono evidentemente di difficile accertamento e quindi contrasto sia per i mezzi sempre più sofisticati adoperati dagli autori nel sottrarsi agli obblighi su di essi ricadenti, sia perché spesso posti in essere su scala transnazionale soprattutto in aree a più alto rischio ⁶. Invero, il patrimonio informativo di cui dispongono le Amministrazioni finanziarie a sostegno delle loro investigazioni cresce d'importanza grazie all'afflusso di dati determinato dalle più recenti intese intergovernative che coinvolgono un crescente numero di giurisdizioni.

2. Come è noto, la dimensione dell'illecito, non rileva solo sotto il profilo della deviazione dalle regole e delle conseguenti reazioni di ordine sanzionatorio che lo Stato adotta, ma assume rilievo anche sotto il profilo dell'imposizione, dando luogo alla formazione di una ricchezza da sottoporre a tassazione alla stregua di quella lecita. Il principio, di origine giurisprudenziale, ha trovato espressa previsione nell'art. 14, legge 537 del 1993 che considera i redditi di fonte illecita della stessa natura dei corrispondenti redditi di fonte lecita, con la conseguente applicazione delle stesse regole di determinazione e persino di quelle di localizzazione del reddito.

E' di tutta evidenza che i traffici illeciti transnazionali, in quanto afferenti al *genus* delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa o di lavoro autonomo, oltre ad assumere rilevanza ai fini della tassazione reddituale, possono essere attratti nel campo di applicazione

⁶ Secondo quanto stabilito dalla convenzione di Palermo ratificata con Legge 16 marzo 2006, n. 146, è considerato "transnazionale" <<il reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, qualora sia coinvolto un gruppo criminale organizzato>> e quando la forma di manifestazione e le modalità di attuazione dello stesso travalicano, sotto il profilo oggettivo ovvero quello soggettivo, i confini di uno Stato. il "Gruppo criminale organizzato" indica <<un gruppo strutturato, esistente per un periodo di tempo, composto da tre o più persone che agiscono di concerto al fine di commettere uno o più reati gravi o reati stabiliti dalla presente Convenzione, al fine di ottenere, direttamente o indirettamente, un vantaggio finanziario o un altro vantaggio materiale>> (lett. a) ; il "Reato grave" <<indica la condotta che costituisce un reato sanzionabile con una pena privativa della libertà personale di almeno quattro anni nel massimo o con una pena più elevata>> (lett. b); il "Gruppo strutturato" << indica un gruppo che non si è costituito fortuitamente per la commissione estemporanea di un reato e che non deve necessariamente prevedere ruoli formalmente definiti per i suoi membri, continuità nella composizione o una struttura articolata>> (lett. c); i "beni" <<indicano ogni tipo di averi, corporali o incorporali, mobili o immobili, tangibili o intangibili, nonché atti giuridici o documenti attestanti la proprietà di, o interessi in, tali averi>> (lett. d); il "Provento del reato" <<indica qualunque bene derivato o ottenuto, direttamente o indirettamente, attraverso la commissione di un reato>> (lett. e); ed infine il "Congelamento o sequestro" indicano <<l'interdizione temporanea del trasferimento, della conversione, cessione o movimento dei beni, o la custodia o il controllo temporanei dei beni conformemente ad un provvedimento emesso da un tribunale o altra autorità competente (lett. f).

Tra i primi commenti vd. G. IZZO, *Reati transnazionali ex L. n. 146/2006 e ricadute sanzionatorie sul contrabbando di tabacchi lavorati esteri e sulle frodi carosello*, in *Il Fisco*, n. 29/2006, fascicolo 1, pag. 4544; G. IZZO, *Strategie di contrasto delle frodi carosello*, in *Il Fisco*, n. 40/2006, fascicolo 1, pag. 6167; M. PISANI, *Le nuove misure di contrasto alle frodi nel comparto dell'IVA*, in *Il Fisco*, n. 33/2007, pag. 4855; G. NEGRI, *Reati transnazionali con accordo essenziale*, in *Il Sole24Ore* del 27 novembre 2007, pag. 37; A. ELIA – G. ROMEO, *Nuovi strumenti di contrasto all'evasione fiscale. La confisca preventiva approda nel campo tributario*, in *Fiscalitax*, n. 4/2008, pag. 507. Si rinvia inoltre al saggio A.Uricchio- D. Pirrò, in *Rass.trib.* 2015, pag. 749

dell'Iva, scontando un regime particolare proprio in ragione della rilevanza fiscale che il superamento dei confini doganali assume. Tale circostanza, unita al perdurante regime transitorio dell'Iva comunitaria⁷, induce a segnalare la possibilità che i traffici illeciti (si pensi ad esempio a quelli aventi ad oggetto la fuoriuscita dal territorio italiano di rifiuti il cui smaltimento secondo la nostra legislazione comporterebbe costi e procedure assai gravosi) costituiscano operazioni connotate da particolare pericolosità fiscale, con ciò ricadendo in ulteriori circuiti di controllo che meritano quanto meno di essere segnalati. E' evidente come il congiunto operare del meccanismo di rivalsa/detraazione e dei crediti Iva relativi ad operazioni che, sebbene non imponibili, danno comunque diritto alla detrazione dell'imposta, espongono il tributo a una serie di frodi cui risulta difficile contrapporre rimedi efficaci. Tali fenomeni, peraltro, si verificano con particolare frequenza proprio all'interno dei confini dell'U.E. dal momento che, a dispetto dei propositi⁸, il criterio della tassazione nel Paese di origine non è ancora entrato in vigore rendendo di fatto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra due Stati membri equivalenti a quelle che attraversano i confini europei⁹.

Soffermandosi sulle situazioni che potrebbero assumere maggiore rilevanza, il fenomeno più diffuso è sicuramente quello delle operazioni c.d. *inesistenti* i cui effetti coinvolgono anche le vicende reddituali¹⁰. Limitatamente all'imposta sul valore aggiunto le operazioni inesistenti possono rilevare sia sotto il profilo oggettivo (l'operazione non è mai esistita) che sotto quello soggettivo¹¹ (l'operazione è avvenuta tra soggetti differenti da quelli indicati in fattura), dando luogo a fenomeni diversificati ma ugualmente rientranti nel concetto di frode contenuto all'art. 280 del Trattato U.E.

La circolazione fittizia di beni tra diversi Stati può quindi dar luogo a <<triangolazioni>> dirette non già a realizzare normali operazioni di commercio internazionale asservite all'effettivo scambio di beni e servizi tra soggetti residenti in due o più Stati, bensì finalizzate esclusivamente a generare crediti Iva per le società coinvolte¹². Conseguenze particolarmente nefaste per l'erario e per le finanze dell'U.E. vanno ricondotte alle c.d. "*frodi carosello*", in cui una società pone in essere acquisti intracomunitari da società cartiere senza versare l'Iva ma addebitando l'imposta al

⁷ In ragione del meccanismo rivalsa-detraazione, sul quale si veda N. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, 2007, 271, ss. Per ulteriori approfondimenti vd. A. COMELLI, *Iva nazionale e Iva comunitaria*, Padova, 2000, M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, nonché P. CENTORE, *Iva Europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2006.

⁸ Ci si riferisce al regime transitorio di tassazione degli scambi intracomunitari di beni, disciplinato dal Titolo XVI-bis della VI Direttiva CEE, così come modificata dalla Direttiva 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE.

⁹ In argomento si veda R. BAGGIO, *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in F. TESAURO (a cura) *Giur. sist. di dir. trib., L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 792.

¹⁰ Sulle operazioni inesistenti e sull'ambiguità di tale nozione, vd. R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (voce)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, 19.

¹¹ Cfr. I. CARACCIOLI, *Interposizione e norme antifrodi in materia di Iva: profili penali*, in *Fisco*, 2006, 1-2156.

¹² Sui rapporti tra tali condotte e il reato transazionale si veda A.F. URICCHIO e D. PIRRÒ, *Il reato tributario transazionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 351, ss.

proprio cliente nazionale (o a soggetti interposti) nella successiva rivendita dei medesimi prodotti¹³. Aldilà degli effetti distorsivi della concorrenza derivanti dall'immissione di un bene sul mercato nazionale ad un prezzo inferiore a quello normalmente praticato, resa possibile proprio dall'omesso pagamento dell'Iva, la scomparsa della prima società configura un grave danno per le casse erariali (incasso dell'Iva in uscita e mancato versamento dell'Iva in entrata), cui si aggiunge quello derivante dalla successiva richiesta di rimborso Iva della seconda società (che avrà portato in detrazione l'imposta pagata nella propria fornitura ad un ulteriore cliente)¹⁴.

I traffici transnazionali possono infatti costituire un semplice segmento di un'operazione fiscalmente rilevante nella disciplina del tributo che potrebbe, peraltro, coinvolgere esclusivamente operatori nazionali o, al più, comunitari: si pensi, ad esempio, alla tipica fattispecie dell'esportazione "*diretta*", descritta dall'art. 8, comma 1, lett. a), del DPR. n. 633/72, in cui la cessione rilevante ai fini Iva può avvenire tra un operatore ed un cliente italiano¹⁵. Ciò che riconduce tali vicende alla sfera del presente approfondimento è la mera circostanza che la consegna dei beni ceduti avviene al di fuori del territorio comunitario, a prescindere dal fatto al trasporto provveda lo stesso cedente ovvero un terzo (spedizioniere, vettore, ecc...). Tali condotte fraudolente descritte possono interessare, naturalmente, i traffici illeciti tra l'Italia e gli altri Paesi dal momento che l'esportazione non occultata fa sorgere un diritto alla detrazione del tributo. Di modo che, all'eventuale fittizietà dell'operazione corrisponderebbe anche il duplice beneficio del credito fiscale e dell'occultamento della reale destinazione dei traffici. Tali ragioni hanno più volte indotto a potenziare la struttura dei controlli sulle operazioni intracomunitarie e sulle cessioni all'esportazione, affidandoli in forma congiunta dalle Agenzie fiscali (delle entrate e delle dogane) e alla Guardia di Finanza, con un ricorso sempre più sistematico allo scambio di informazioni. Proprio l'obiettivo di contrastare il crescente fenomeno delle frodi nella riscossione del tributo alimenta, del resto, una produzione normativa e strategie di cooperazione che affinano sempre più tali controlli, rivolgendoli soprattutto all'attraversamento dei confini comunitari da parte di

¹³ Nella Comunicazione della Commissione europea del 31 maggio 2006 rivolta al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale, già si riconosceva l'urgenza di affrontare il fenomeno. Per illustrare le dimensioni del fenomeno e la sua complessa articolazione Eurojust, nel marzo 2007, segnalava un caso di frode internazionale IVA a carosello per un importo stimato di 2,1 miliardi di euro in cui erano coinvolti diciotto Stati membri. Le dimensioni dei fenomeni fraudolenti restano tutt'ora rilevanti, come osserva M. VILLANI, *Il sistema IVA intra-UE nella proposta di riforma della Commissione europea*, in *Rass. Trib.*, 2018, 343, ss.

¹⁴ Tali meccanismi possono diventare più insidiosi ove la condotta fraudolenta si avvalga di altri istituti tipici del sistema dell'Iva, come l'acquisto in sospensione d'imposta previsto per gli "*esportatori abituali*" al fine di evitare situazioni creditorie croniche nei confronti del fisco (cfr. S. MOGOROVICH, *Gli adempimenti degli esportatori per la corretta determinazione del plafond per gli acquisti agevolati*, in *Impresa c.i.*, 2006, 1113, ss.).

¹⁵ Sul concetto di cessione all'esportazione e sulla rilevanza che lo stesso assume nel sistema dell'Iva, vd. R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, 2007, Milano, 199, ss., che conduce un approfondito esame dell'ampia casistica rientrante nelle previsioni dell'art. 8, DPR n. 633/72.

determinati operatori (generalmente prescindendo dalla natura delle merci trasportate), ed il cui asse portante, nel sistema vigente, è rappresentato dalle anomalie riscontrate dai sistemi informatici.

La dimensione applicativa del tributo e la sua natura ‘armonizzata’ sostengono, infatti, una sempre più intensa collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri dell’Unione europea, basata sullo sviluppo di apparati informativi e procedure peculiari che sono propri del sistema di questo tributo, il cui rilievo ai nostri fini discende – ancora una volta – dal contributo che potrebbero fornire alle indagini rivolte ai traffici illeciti e all’individuazione delle organizzazioni sottostanti.

Muovendo dalle patologie del sistema, la Corte dei conti di Lussemburgo, nella Relazione speciale n. 24 del 2015¹⁶, ha ribadito la necessità di una maggiore cooperazione amministrativa per il contrasto alle frodi nel sistema dell’Iva, osservando i limiti dello scambio su richiesta elettronico e i maggiori risultati conseguiti dallo scambio d’informazioni automatizzato, ovvero senza richiesta preventiva¹⁷.

Tale esigenza è da tempo avvertita dalla Commissione Europea che, proprio in risposta a precedenti osservazioni dell’Organo comunitario¹⁸, affermava: <<...il quadro giuridico della cooperazione amministrativa nel campo dell’IVA è stato rafforzato, ma gli Stati membri non utilizzano in maniera sufficiente le nuove possibilità offerte e il livello di cooperazione amministrativa non è commisurato al volume degli scambi intracomunitari. La Commissione continua a incoraggiare gli Stati membri a migliorare la loro cooperazione amministrativa nell’ambito dell’attuale legislazione. I problemi (ad esempio, risposte tardive, mancanza di risposte provvisorie, uso limitato delle possibilità legate alla presenza di funzionari fiscali in altri Stati membri, controlli simultanei e multilaterali) vengono discussi nelle riunioni SCAC e nei seminari *Fiscalis*¹⁹>>.

¹⁶ La relazione ha ad oggetto: “*Lotta alle frodi nel campo dell’IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*”. Interessante il passaggio in cui si apprezza “l’instaurazione in Portogallo di un sistema dualistico di numeri IVA, che prevede cioè due numeri identificativi IVA distinti: uno per l’attività nazionale e uno per le cessioni intracomunitarie”. Ulteriore apprezzamento è rivolto ad alcuni Stati membri (Spagna, Portogallo e Croazia), perché espletano controlli supplementari “*sui soggetti passivi che intendono effettuare cessioni intracomunitarie*”.

¹⁷ Nelle conclusioni viene testualmente affermato che: <<Nonostante le nuove disposizioni introdotte nel 2004, la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri nel campo dell’IVA non è ancora abbastanza intensa per poter affrontare in maniera adeguata le evasioni e le frodi intracomunitarie in materia d’IVA>>.

¹⁸ La sintesi delle risposte della Commissione alla relazione della Corte dei conti europea è pubblicata sulla GUCE C 20/20 del 25 gennaio 2008.

¹⁹ “*Fiscalis*” è un programma d’azione comunitario pluriennale per migliorare il funzionamento dei sistemi d’imposizione nel mercato interno mediante sistemi di comunicazione e di scambio di informazioni, controlli multilaterali, scambi di personale, seminari ed altre attività di formazione. La Decisione n. 2235/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 dicembre 2002, istitutiva del programma, non riguarda soltanto l’imposta sul valore aggiunto, ma anche le accise su alcole, tabacchi lavorati e oli minerali, le imposte sul reddito e sul patrimonio e le imposte sui premi assicurativi. La dotazione finanziaria per l’attuazione del programma per il periodo 2003-2007 era pari a 67,3 milioni di euro. Per eventuali approfondimenti vd. G. TIRALONGO, *Unione europea: al via il programma Fiscalis 2007*, in *Fisco*, 2002, 1-6826, ss, nonché la Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo

Ancora oggi, dunque, l'accertamento e riscossione di questo tributo costituiscono le sedi di una cooperazione collaudata tra i Paesi U.E., anche in ragione dell'esistenza di appositi meccanismi di scambio di informazioni di regolare utilizzo a fini investigativi. Il principale strumento di raccordo delle Amministrazioni fiscali è costituito dal sistema informativo introdotto dal Regolamento CEE n. 218/92 del 27 gennaio 1992, cui ha fornito attuazione il d.l. 30 agosto 1993, n. 331, attraverso cui, a decorrere dal 1 gennaio 1993, il controllo delle transazioni commerciali in ambito comunitario e dei soggetti passivi IVA che le pongono in essere avviene sulla base dell'archivio informatico noto come *Vat Information Exchange System* (VIES). L'archivio, cui hanno accesso diretto l'Agenzia delle entrate, quella delle dogane e la Guardia di finanza, contiene e fornisce in tempo reale i dati identificativi degli operatori intracomunitari e l'ammontare delle loro operazioni, individuandone analiticamente clienti e fornitori.

Il VIES presenta, però, alcuni limiti che sono stati almeno in parte annotati in dottrina con il rilievo di una possibile *<<imprecisione e/o inesattezza dei dati rilevabili, talvolta derivanti da procedure diversificate mediante le quali gli Stati hanno elaborato gli elementi in loro possesso>>*²⁰; ovvero della possibilità di *"falsi allarmi"* collegati alla mancata rilevazione del cambiamento di denominazione e codice identificativo Iva e conseguente segnalazione, da parte del sistema, della (errata) cessazione dell'attività economica in data antecedente all'effettuazione di alcune operazioni imponibili²¹.

Nell'ottica di migliorare l'affidabilità del sistema VIES, nel corso del dibattito che si è svolto in sede comunitaria in ordine all'adozione di misure efficaci per contrastare il fenomeno delle cc.dd. frodi carosello - che si verificano in misura significativa proprio nel settore degli scambi intracomunitari - l'attenzione della Commissione europea si è focalizzata, tra l'altro, sulla individuazione di regole comuni tra gli Stati in ordine alla identificazione dei soggetti passivi, che implicano una serie di controlli sull'attività esercitata e, più in generale, sulla veridicità delle informazioni fornite dagli operatori in sede di dichiarazione di inizio attività. Ciò ha portato all'inserimento nel nuovo Regolamento (UE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, relativo alla

sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA del 26 aprile 2004 (COM 2004/260).

²⁰ In riferimento a tali situazioni, A. LOVITO E M. SERINO, *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, in *Fisco*, 2005, 1-2623, ss., segnalano la possibilità che alcuni Paesi inseriscano *<<l'ammontare delle sole cessioni di beni di un loro operatore e non anche le prestazioni, risultando così valori completamente diversi rispetto a quelli di altri Stati>>*.

²¹ Sempre A. LOVITO E M. SERINO, *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, cit., 2634, segnalano la possibilità che alcuni Paesi inseriscano *<<l'ammontare delle sole cessioni di beni di un loro operatore e non anche le prestazioni, risultando così valori completamente diversi rispetto a quelli di altri Stati>>*. Ulteriori limiti del sistema sono stati segnalati anche dalla Corte dei conti europea nella ricordata Relazione speciale che denuncia i ritardi nella raccolta e nell'acquisizione di dati attendibili ed i problemi per la rettifica dei dati inesatti che ne compromettono l'utilità. I giudici contabili osservano, inoltre, che: *<<Il sistema contiene dati solo sulle cessioni ma non sugli acquisti intracomunitari. Ne risulta così limitata la possibilità di effettuare controlli incrociati>>* (par. 100).

cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode IVA, di alcune disposizioni di carattere innovativo riguardanti proprio la fase dell'attribuzione agli operatori del numero di partita IVA.

In base alla nuova disciplina ciascuno Stato membro deve adottare le misure necessarie per garantire la veridicità delle informazioni fornite dai contribuenti al momento della registrazione IVA, effettuando le opportune verifiche, nonché successivi controlli periodici sull'attività esercitata che, in presenza di elementi di rischio, possono determinare la cancellazione della partita IVA attribuita. Prendendo atto dell'importanza della certezza e dell'affidabilità dei dati inseriti nel sistema VIES in conformità all'orientamento comunitario, e anticipando le norme in materia di registrazione e cancellazione dei soggetti passivi contenute Regolamento 904/2010, l'art. 27 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, rubricato "*Adeguamento alla normativa europea in materia intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi*", ha introdotto nell'ordinamento nazionale alcune misure di contrasto delle frodi IVA realizzate sfruttando l'imposizione degli scambi intracomunitari. In particolare, è stato stabilito, modificando il testo dell'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, che i soggetti che intendono effettuare operazioni con altri Paesi aderenti alla UE devono richiedere una autorizzazione in tal senso, che potrà essere negata dall'Agenzia delle entrate.

Permangono, tuttavia, alcune perplessità collegate alla struttura stessa delle frodi Iva. Gli odierni strumenti di controllo rispecchiano, infatti, un'impostazione repressivo-sanzionatoria che riverbera scarsi effetti sulla prevenzione del diffuso fenomeno. Occorre, invece, proiettare le procedure di controllo verso modelli capaci di individuare indicatori di anomalia più precisi ed immediati, che consentano di orientare l'attività investigativa sui soggetti e sui flussi di traffico suscettibili di più un agevole coinvolgimento in tali dinamiche. L'azione di contrasto al fenomeno dell'erosione fiscale e il progetto BEPS, di cui si è già detto, costituiscono un sicuro punto di riferimento per questi sviluppi, dovendosi valorizzare, anche nell'IVA, un approccio più coeso e transnazionale nella definizione di strumenti di prevenzione.

Si evidenzia, infine, come anche in questo settore permangano problemi connessi all'utilizzabilità in sede giudiziaria delle informazioni cui il sistema, nella sua attuale configurazione, dà accesso. Il fenomeno interessa in particolare gli scambi internazionali di informazioni, come si evince dalle più recenti missioni di *audit* della Corte dei Conti europea che hanno messo in luce la persistenza di ostacoli alle azioni giudiziarie transfrontaliere fornendone alcuni esempi che potrebbero rivelarsi utili ai fini di questo approfondimento: <<*in alcuni Stati membri (Francia e Lussemburgo) è molto difficile procedere contro le persone implicate in azioni fraudolente, quali ad esempio la partecipazione a catene costituite per frodi carosello in cui vengono frodati soltanto gli altri Stati membri*>>; ed ancora: <<*l'istituzione nazionale di controllo*

(NAO) del Regno Unito ha riferito di essere stata informata dalle autorità tributarie danesi su alcune aziende danesi sospettate di essere implicate in catene di commercializzazione con «operatori scorretti» nel Regno Unito. Tuttavia, non vi era alcuna perdita di gettito fiscale in Danimarca e potevano essere pertanto svolte solo indagini penali limitate>>. Infine: <la Corte dei conti federale tedesca ha riferito che non è stato raggiunto alcun accordo comune con altri Stati membri per perseguire le frodi IVA intracomunitarie. Per la legislazione tedesca, l'esistenza di tali accordi costituiva il presupposto per poter agire contro gli operatori commerciali coinvolti in frodi di questo tipo>>.

Si tratta di questioni che sono state affrontate e in parte risolte negli ultimi anni, grazie al ruolo, sempre maggiore, che la cooperazione amministrativa sta assumendo nel contrasto alle frodi fiscali e grazie alla graduale affermazione di uno spazio giuridico comunitario basato sulla piena conoscenza dei fenomeni transnazionali.

Nei più recenti sviluppi della materia, inoltre, deve segnalarsi il piano proposto dalla Commissione europea per la realizzazione di un database europeo basato sull'incrocio dei dati relativi a ciascuna transazione intracomunitaria. Si tratta di una proposta di modifica della Direttiva 2006/112/CE formulata il 5 ottobre 2017, che si propone "l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri", basato sulla generalizzazione del sistema dello "Sportello Unico" e, dunque, dal definitivo avvento dello "spazio unico europeo" dell'IVA che non generi più differenze tra le vendite di beni interne e quelle effettuate da un Paese dell'UE all'altro²².

Le forme di collaborazione sperimentate in materia di imposta sul valore aggiunto tendono, ancora una volta, a divenire modelli di riferimento anche per l'azione di contrasto dei traffici illeciti, quale ne sia il contenuto.

A ciò si aggiungono degli elementi strutturali della fiscalità indiretta e, in particolare, l'elemento soggettivo dei tributi armonizzati. Esso presenta elementi di interesse ai fini di questa breve indagine dal momento che l'imposta sul valore aggiunto, le accise e i tributi doganali possiedono la caratteristica comune di coinvolgere una pluralità di soggetti nell'attuazione del prelievo, con evidenti conseguenze in punto di estensione dei poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria²³. Un ulteriore fattore comune a tali forme di prelievo risiede, infine, nella fisiologica cooperazione amministrativa tra gli Stati interessati dai traffici o nel cui territorio avviene l'uscita dei beni dai c.d. <<regimi sospensivi>>, i cui scambi di informazioni

²² Per approfondimenti si veda M. VILLANI, cit., 348, ss.

²³ Su questi aspetti sia consentito un rinvio a G. Selicato, *Cooperazione amministrativa e fiscalità indiretta nei traffici transfrontalieri*, cit., 171.

(spesso in forma “*automatica*”) alimentano banche dati diverse ma complementari a quelle di cui si è fin qui discusso.

Questa materia, dunque, si presenta particolarmente complessa anche per la convivenza, al suo interno, di istituti in parte appartenenti alla nostra cultura giuridica, in parte mutuati dall’esperienza internazionale ed in parte conati dal diritto tributario comunitario. Il tratto comune delle norme sottostanti può individuarsi nella finalità cui le stesse sono dirette, ovvero garantire la sicura e puntuale riscossione dei tributi che maggiormente risentono, nell’attuazione del loro prelievo, della dimensione internazionale delle attività sottostanti e della conseguente frammentazione delle attività di controllo.

La reazione dell’ordinamento va nella duplice direzione di creare maggiori garanzie per il Fisco (aspetto sostanziale), rafforzandone al contempo i poteri, e di integrare sempre più i flussi informativi interni con quelli provenienti dagli altri Paesi (aspetto procedimentale).

Sebbene l’utilizzo *diretto* di questo patrimonio di conoscenze sia spesso precluso in sedi diverse da quelle deputate all’accertamento e riscossione dei tributi, la definizione di un quadro il più possibile chiaro ed esaustivo delle informazioni di cui l’Amministrazione finanziaria dispone in relazione ad operazioni ed operatori “*sospetti*” può servire, lo si ripete, ad organizzare in modo più proficuo le indagini sui traffici illeciti, nella speranza di stimolare un approccio sinergico al problema che eviti, in futuro, inutili quanto frequenti duplicazioni nelle attività di controllo.

3. Occorre da ultimo osservare che l’apporto del Fisco all’azione di contrasto dei traffici illeciti non si esaurisce alla funzione di controllo e all’osmosi di informazioni finanziarie e fiscali. Indubbiamente tale ausilio risulta prezioso, perché consente di andare oltre il sistema delle rogatorie e di affrontare in modo più evoluto e adeguato fenomeni di dimensione globale. Ma accanto a ciò, l’ordinamento tributario conosce diversi istituti ablatori di natura patrimoniale²⁴, quali la confisca

²⁴ A.M. MAUGERI, *Relazione introduttiva*, in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione* (a cura di A.M. Maugeri), Milano, 2008, 84 ss. L’espansione dell’istituto in ambito UE è testimoniata, tra l’altro, dalla recente direttiva 2014/42/UE, recepita nell’ordinamento italiano dal d.lgs. 29 ottobre 2016, n. 202, sul congelamento e confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell’Unione europea. In sintonia con un’accresciuta sensibilità europea per le misure ablatorie, sono state introdotte nuove ipotesi speciali di confisca volte a riallineare il diritto penale alle trasformazioni della società e dell’economia. Ad esempio, l’art. 2 del decreto legislativo in questione, modificando l’art. 240 del Codice penale e assicurandone la conformazione ai sistemi punitivi dell’Unione europea, ha introdotto la confisca obbligatoria, diretta o per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prodotto dei reati informatici di cui agli artt. 615 *ter* (Accesso abusivo ad un sistema informatico), 615 *quater* (Detenzione e diffusione abusiva di codici di accesso a sistemi informatici o telematici), 615 *quinquies* (Diffusione di apparecchiature, dispositivi o programmi informatici diretti a danneggiare o interrompere un sistema informatico o telematico), 617 *bis* (Installazione di apparecchiature atte ad intercettare o impedire comunicazioni o conversazioni telegrafiche o telefoniche), 617 *ter* (Falsificazione, alterazione o soppressione del contenuto di comunicazioni o conversazioni telegrafiche o telefoniche), 617 *quater* (Intercettazione, impedimento o interruzione illecita di comunicazioni informatiche o telematiche), 617 *quinquies* (Installazione di apparecchiature atte ad intercettare, impedire o interrompere comunicazioni informatiche o telematiche), 617 *sexies* (Falsificazione, alterazione o soppressione del contenuto di comunicazioni informatiche o telematiche), 635 *bis*

per equivalente²⁵, capaci di accrescere la funzione deterrente del Fisco e di conferire effettività alla pena nel perseguimento di una funzione risarcitoria più marcata.

In relazione a quest'ultimo profilo deve apprezzarsi un approccio sempre più armonizzato, quantomeno in riferimento al tentativo di attuare un'azione repressiva più efficace di concotte criminosi suscettibili di alimentare traffici illeciti di varia natura. Può farsi riferimento, al riguardo, alle condotte che nei più recenti sviluppi legislativi si è cercato di reprimere col ricorso alla c.d. 'confisca allargata' ex art. 12-*sexies* del d.l. 8 giugno 1992, n. 306. L'ambito oggettivo di applicazione dell'istituto è stato infatti esteso, in adesione ai principi contenuti nella Direttiva 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio (relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea), al delitto di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p. (allorquando sia diretto alla falsificazione e contraffazione di valuta), al controverso autoriciclaggio previsto dall'art. 648-ter.1 del Codice penale, ai reati informatici e, su tutto, ai delitti commessi per finalità di terrorismo, anche internazionale. Ed è proprio l'esame dei 'considerando' di questa direttiva che evidenzia la necessità, nel presente approfondimento, di soffermarsi sui profili evolutivi del diritto europeo, dal momento che il legislatore europeo riconosce che *"i gruppi di criminalità organizzata operano prescindendo dalle frontiere e sempre più spesso acquisiscono beni in Stati membri diversi rispetto a quello in cui sono stabiliti e in Paesi terzi. Vi è un crescente bisogno di un'efficace cooperazione internazionale in materia di recupero dei beni e di reciproca assistenza giudiziaria"* (così il considerando n. 2).

La repressione delle condotte illecite transnazionali, per di più, si manifesta profondamente irrelata con la prevenzione delle stesse, con una cooperazione destinata ad intervenire in una fase preventiva e con un approccio più sistematico (anziché episodico) agli eterogenei fenomeni che rilevano nello studio della criminalità economica internazionale. Non a caso, il primo considerando della Direttiva appena ricordata collega la debolezza sul versante investigativo alla necessità di armonizzazione delle legislazioni sul fronte dell'apprensione e riutilizzo dei profitti illecitamente conseguiti: *"il motore principale della criminalità organizzata transfrontaliera, comprese le organizzazioni criminali di stampo mafioso, è il profitto economico. Di conseguenza, le autorità competenti dovrebbero disporre dei mezzi per rintracciare, congelare, gestire e confiscare i proventi da reato..."*.

(Danneggiamento di informazioni, dati e programmi informatici), 635 *ter* (Danneggiamento di informazioni, dati e programmi informatici utilizzati dallo Stato o da altro ente pubblico o comunque di pubblica utilità), 635 *quater* (Danneggiamento di sistemi informatici o telematici), 635 *quinquies* (Danneggiamento di sistemi informatici o telematici di pubblica utilità), 640 *ter* (Frode informatica) e 640 *quinquies* (Frode informatica del soggetto che presta servizi di certificazione di firma elettronica).

²⁵ Cf. ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, III, *Parte speciale del diritto penale e legislazione speciale, Diritto processuale penale, Diritto, storia e società*, a cura di Dolcini e Paliero, Milano, 2006, 2107 ss.;

La confisca per equivalente in ambito tributario, nei suoi più recenti sviluppi, recepisce appieno tale indirizzo, occupando una posizione centrale nella prevenzione di illeciti suscettibili di determinare l'applicazione della norma penal-tributaria. Grazie al contributo di una giurisprudenza interna tendenzialmente favorevole ad un'applicazione estensiva e sempre più efficace dell'istituto, infatti, l'obbligatorietà della confisca disposta dal legislatore ad argine delle perdite di gettito costituisce un deterrente importantissimo per il contribuente.

Nonostante la confisca per equivalente penal-tributaria sia stata ormai codificata nel nuovo articolo 12-bis del d.lgs. 74/2000²⁶, residuano tutt'ora problemi di non agevole soluzione dal momento che talvolta la misura è chiamata ad assolvere una funzione afflittiva, talaltra restitutoria, con un'espansione dei suoi effetti finanche riferita ai beni c.d. "futuri"²⁷. In ogni caso, la sua automatica applicazione colloca la misura in una posizione strategica nella più ampia strategia di contrasto della criminalità economica, favorendo un'azione più coesa, a livello ordinamentale, delle eterogenee misure chiamate a comporre una più moderna ed efficace azione repressiva dei traffici illeciti transnazionali.

ANTONIO URICCHIO
Ordinario di diritto tributario
Università di Bari Aldo Moro

²⁶ La norma, introdotta dall'art. 10, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, stabilisce che "1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

²⁷ In termini critici su tale orientamento si veda G. VINCIGUERRA, *Brevi riflessioni sulla confisca penal-tributaria per equivalente*, in DPT, 2017, 266, ss.