



Prot. n. 73/2017

Roma, 16 giugno 2017

A tutte le Aziende associate

OGGETTO: acquisti di carburante da parte delle aziende associate – verifiche da attuare in merito ad operazioni di acquisto nel principio di buona fede e diligenza professionale dell'operatore commerciale.

Il sistema dell'Iva si fonda sul principio di neutralità dell'imposta nei confronti di soggetti passivi, colpendo conseguentemente i consumatori finali dei beni, incisi in quanto destinatari della rivalsa del tributo.

Il sistema richiede tale risultato impositivo – neutralità per i soggetti passivi ed effettiva incisione del solo consumatore finale – anche nei rapporti internazionali. In particolare, per quanto riguarda le operazioni unionali tra soggetti stabiliti in diversi Stati membri, vige il sistema del principio di tassazione nel paese di destinazione, sicché il cedente comunitario non esercita la rivalsa nei confronti del cessionario, il quale registra l'operazione con il meccanismo del c.d. reverse charge, o inversione contabile, integrando la fattura di acquisto con l'indicazione dell'Iva nazionale e annotandola sia nel registro degli acquisti, sia nel registro delle vendite, con emersione di un'Iva a credito di pari importo rispetto a quella dell'Iva a debito.

In questo contesto si rendono possibili le frodi Iva che qui si intende opporre. Nel dettaglio, o almeno nelle sue forme più comuni, tali frodi possono avvenire per il tramite dell'interposizione di uno o più soggetti nazionali tra un fornitore comunitario ed un cessionario destinatario delle merci, in modo tale che questo o questi intermediari (c.d. missing traders o cartiere, cui possono aggiungersi i c.d. buffers o filtri, per diluire la catena di responsabilità e controllo, nonché i c.d. broker o registi della frode) non si trovino obbligati a corrispondere l'Iva al proprio fornitore e possano al contempo non versare l'imposta addebitata all'acquirente e da quest'ultimo portata in detrazione.

Il sistema (almeno nella sua forma standard) è dunque un fattore inquinante del mercato legale dei beni ed è attivato allorché compaiono soggetti che (i) sono retti da prestanome e/o consistono in società nullatenenti; (ii) restano in vita poco tempo, anche meno di un anno; (iii) acquistano da operatori comunitari, in modo da non essere costretti a corrispondere l'Iva al fornitore che eserciti la rivalsa; (iv) vendono ad imprese nazionali senza versare l'Iva detratta dal cessionario.

In questa filiera compaiono non solo soggetti che, dolosamente, si configurano come cedenti, missing traders e cessionari, ma anche – e soprattutto – soggetti passivi che, in quanto cessionari, si trovano a valle del meccanismo fraudolento e che, per il sistema, in alcuni casi, potrebbero e/o dovrebbero essere in grado di accorgersi che le condizioni di acquisto, particolarmente favorevoli, difficilmente potrebbero o avrebbero potuto realizzarsi in un ambiente commerciale non inquinato dalla presenza di meccanismi fraudolenti.

Si tratta, peraltro, di una fattispecie di frode ormai ben nota al mercato ed a tutti gli attori pubblici deputati alle attività di controllo, ma che si può presentare particolarmente insidiosa per le difficoltà che possono aversi nel tracciare i flussi di movimento delle merci, specialmente se queste constano di beni fungibili e ad elevato valore diretto ed indiretto, come nel caso dei carburanti.





Occorre dunque considerare la posizione di quei soggetti cessionari – estranei da ruoli attivi di interponenti, partecipanti o organizzatori della frode – che possono aver intrattenuto rapporti (i) con il missing trader, senza avere la consapevolezza del ruolo da questi assunto, oppure, addirittura, (ii) con altri operatori effettivi che si pongono dopo il missing trader; tali soggetti cessionari, ancorché estranei alla frode attiva, in alcuni casi sono comunque responsabilizzati dal sistema, perdendo il diritto alla detrazione dell'imposta, in quanto, al momento dell'operazione, non potevano non rendersi conto della presenza di una situazione commercialmente anomala realizzatasi a causa di una frode sull'Iva.

Il rischio per i cessionari in buona fede sta, dunque, nell'essere considerati parte che avrebbe dovuto essere consapevole della frode, con conseguente disconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva, in quanto operatori commerciali che, in ragione della loro esperienza, avrebbero dovuto accorgersi che le condizioni di acquisto non riuscirebbero a giustificarsi in un contesto che non risulti caratterizzato dalla presenza, nella filiera commerciale, di un operatore che non abbia versato l'imposta addebitata in rivalsa al proprio cliente.

Pertanto, si rende consigliabile per il cessionario, prima di porre in essere l'operazione commerciale ed emettere il conseguente ordine di acquisto, l'adozione di comportamenti idonei a valutare, nei limiti di quanto possibile o meglio di quanto esigibile ad un operatore commerciale accorto, il complesso commerciale dell'operazione, per evitare o scongiurare la presenza di anomalie che possano comportare, in sede di verifica e nella prassi dell'amministrazione, la perdita del diritto alla detrazione (pur non esistendo, nel settore dei carburanti e dei prodotti petroliferi, una responsabilità solidale in capo al cessionario, ex art. 60bis del DPR n. 633 del 1972 e DM 22.12.05).

In particolare, appare consigliabile l'implementazione di una procedura interna tesa a verificare l'affidabilità del fornitore attraverso, ad esempio, i seguenti controlli:

- a. Verifica di natura economico-finanziaria e patrimoniale al fine di constatare l'effettiva esistenza, anche attraverso un *dossier Cerved*, la consistenza finanziaria e la serietà nelle forniture del cedente. In particolare assume rilevanza la presenza o meno di beni patrimoniali nonché l'assenza di costi per lavoro dipendente. I soggetti maggiormente a rischio, a fronte di acquisti molto elevati, tendono ad avere una patrimonializzazione quasi nulla, e ad essere privi di personale. A livello comparativo è inoltre utile verificare se l'azienda ha avuto un repentino quanto inverosimile incremento del totale degli acquisti, da un anno all'altro;
- b. Verifica della effettiva operatività della società cedente, ricercando anche sulle fonti aperte sul web. Ad esempio l'assenza di un sito internet dell'azienda cliente, a fronte di volumi d'affari particolarmente alti, è senz'altro un sinonimo di anomalie;
- c. Verifica che l'oggetto sociale risultante dalla visura camerale sia compatibile con la tipologia di merce compravenduta nei rapporti commerciali intrattenuti con il cedente stesso. Rispetto alle informazioni rilevabili dalla visura camerale è inoltre utile verificare se l'azienda cedente ha recentemente mutato denominazione, compagine sociale, legale rappresentante e sede. Tali modifiche contestuali, se associate anche ad un repentino aumento del volume d'affari di cui al punto a), possono rappresentare un fattore di estrema rischiosità;
- d. Verifica delle credenziali ed affidabilità dei soggetti che agiscono quali rappresentanti della società cedente. Il caso di maggiore criticità si verifica quando come interlocutore o soggetto economico si palesa una persona differente rispetto al Legale Rappresentante, o comunque un soggetto apparentemente esterno ad essa. Infatti tali circostanze possono celare casi in cui il Legale Rappresentante sia un mero interposto. Informazioni importanti si possono rilevare anche dal



biglietto da visita dell'interlocutore, nei casi in cui non riporti il suo ruolo all'interno dell'azienda, un numero telefonico fisso o il sito internet aziendale;

- e. Verifica del luogo di provenienza delle merci compravendute (es. l'invio da località distanti dalla sede dove opera la società cessionaria è ritenuto indizio di una possibile frode da parte dell'amministrazione finanziaria in quanto indice della interposizione tra soggetti). Di particolare rilievo l'ipotesi in cui la merce proviene direttamente dall'estero, a fronte di una cessione effettuata da un soggetto nazionale. In tali casi è importante verificare l'esistenza della sede legale e/o operativa della controparte commerciale, anche ricorrendo alle fonti aperte sul web (google, street view, ecc.). I soggetti maggiormente a rischio sono quelli privi di sede operativa o con la mera domiciliazione della propria sede legale;
- f. Verifica disponibilità di vendita e prezzi particolarmente ridotti oltre le ordinarie soglie di mercato (es. il prezzo particolarmente basso è l'indicatore per eccellenza della probabile evasione di imposta a monte della fornitura);
- g. Verifica eventuali altre anomalie operative e commerciali. In particolare si può far riferimento a richieste non in linea con le normali pratiche commerciali (pagamento anticipato della merce; esplicita richiesta di acquistare in regime di imponibilità, pur avendo l'acquirente disponibilità di plafond; anomalie su spedizione e ritiro della merce; intervento nelle transazioni di soggetti del tutto estranei alla compravendita, ecc).

Le attività sopra esposte, unitamente alla verifica di iscrizione VIES dei soggetti cedenti, appaiono misure di controllo ragionevoli ed idonee a rilevare eventuali segnali di anomalia imprenditoriale del cedente ed a salvaguardare la posizione del cessionario, posto che anche per la Corte di giustizia UE, per giurisprudenza costante, tutti gli operatori possono fare affidamento sulla liceità delle operazioni poste in essere senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte, a condizione che adottino tutte le misure che si possano loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode.

In merito al grado di approfondimento delle verifiche richieste al contribuente vale sottolineare come la giurisprudenza UE abbia più volte affermato come spetti all'amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse da un operatore commerciale, dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal contribuente verifiche che non gli incombono, che quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione commerciale da lui posta in essere si iscriveva in una frode.

In sostanza, le direttrici di controllo per i cessionari sono essenzialmente due: (i) una di tipo soggettivo, sulla effettiva rilevanza e operatività del cedente, ed (ii) un'altra di tipo oggettivo, sulla congruità dei valori praticati e offerti dal proponente fornitore.

Ne deriva che, in caso siano appurati elementi di criticità a seguito della procedura sopra evidenziate, è consigliabile evitare del tutto l'acquisto di beni da parte dei soggetti nei cui confronti la verifica è stata posta in essere.

È bene precisare che i controlli in argomento possono essere adottati, oltre che nei casi sopra illustrati, in tutti quelle ipotesi in cui vi sia una potenziale evasione di imposta a monte della fornitura in quanto una operazione si presenta non imponibile secondo i meccanismi Iva ordinari (è il caso, appunto, delle operazioni intracomunitarie, oppure di quelli – sempre a monte delle successive rivendite – con utilizzo di lettera di intenti o di depositi Iva).

In fine, allegato alla presente, quale utile input alle sopra descritte attività di controllo e di tutela, si propone alle aziende uno schema di check list e vademecum di controllo che potrebbe utilmente essere adottato e compilato allorquando vengono poste in essere le operazioni in argomento; di tale documento, poi, potrebbe essere tenuta traccia temporale e cartacea nell'archivio delle impresa, utile ai fini della prova della propria diligenza professionale e della buona fede ed affidamento che devono informare le attività degli operatori economici.

Operazione di vendita di cui alla proposta n. XX del XX/XX/XXXX

----- -----	Esito del controllo da motivare espressamente	Eventuale evidenza documentale
Verifica di iscrizione al sistema VIES del cessionario.	Es. verifica effettuata in data XXXX	Es. stampa sito internet VIES alla data dell'operazione
Verifica di natura economico-finanziaria al fine di constatare l'esistenza la consistenza finanziaria e la serietà nei pagamenti del cedente.	Es. verifica effettuata in data XXXX. Dati ed elementi positivi: XXXXXXXX Potrebbero essere considerati indici indicatori di interesse eventuali pregresse contestazioni o insolvenze, oppure capitali sociali particolarmente bassi o coincidenti ai minimi di legge.	Es. dossier <i>Cerved</i>
Verifica della effettiva operatività della società cedente.	Es. verifica effettuata in data XXXX. Dati ed elementi positivi: (fatturato, imposte, utile, ecc..). Potrebbero essere considerati indici indicatori di interesse soggetti di nuova o recente costituzione (es. inferiore ad un anno).	Es. bilanci CCIAA
Verifica che l'oggetto sociale risultante dalla visura camerale sia compatibile con la merce dei rapporti commerciali intrattenuti con il cliente stesso.	Es. verifica effettuata in data XXXX. Dati ed elementi positivi: XXXXXXXX Potrebbero essere considerati indicatori le assenze, nell'oggetto sociale, della compravendita carburanti, ovvero la loro introduzione, in modifica, nel breve periodo rispetto all'operazione.	Es. Visura CCIAA
Verifica delle credenziali ed affidabilità dei soggetti che agiscono quali rappresentanti della società cliente.	Es. riferimenti e nominativi dei responsabili, rappresentanti, commerciali del fornitore. Potrebbero essere considerati indicatori, tra gli altri, le modalità	Es. Referenze, Internet, ecc..

	di presentazione dell'operazione, delle offerte, dei soggetti intermediari, delle formalità di contatto, ecc..	
Verifica del luogo di provenienza delle merci compravendute.	Es. operazioni analoghe e flussi ordinari delle merci della specie. Potrebbero essere considerati indicatori, tra gli altri, flussi di provenienza di cui si è direttamente o indirettamente a conoscenza e che si manifestino peculiari rispetto ad ipotesi ordinarie. Ad esempio: merce di importazione e rivendita successiva a più soggetti, distanze di trasporto rilevanti, costi di movimentazione che potrebbero, di norma, rendere poco economico il flusso, ecc..	Es. documenti o riferimenti di operazioni analoghe.
Verifica disponibilità di vendita e prezzi particolarmente ridotti, oltre le ordinarie soglie di mercato.	Es. operazioni analoghe e flussi ordinari delle merci della specie. Definizione di un livello di attenzione per offerte a prezzi inferiori a quelli correnti nel mercato di riferimento. Potrebbero essere considerati indicatori, tra gli altri, livelli di prezzo inferiori al parametro Platts (prezzo di riferimento generalmente utilizzato nelle transazioni del mercato petrolifero), e – più in generale – scostamenti rispetto al suddetto riferimento tali da non consentire la copertura di costi aggiuntivi ineludibili per i carburanti quali, ad esempio, miscelazione con biocarburanti, trasporto, scorte d'obbligo, riposizionamenti ecc.	Es. mail – P/O.
Verifica eventuali altre anomalie operative e commerciali.	Altro	Altro