

NOTE IN TEMA DI FRODI CAROSELLO.
LA SENTENZA N. 252/2005 DEL TRIBUNALE DI FORLÌ
di Filippo Ricci¹

* * *

1. Premessa.

Con la Sentenza n. 252, emessa in data 22 febbraio 2005 dal Tribunale di Forlì, è stata riconosciuta la coesistenza di due associazioni a delinquere i cui partecipanti erano dediti all'emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto.

La metodologia fraudolenta accertata rientra nella ormai nota casistica delle "frodi carosello" e ha visto l'interessamento di una importante società nazionale operante nel settore della produzione per assemblaggio di *personal computers* e della commercializzazione di componentistica *hardware*.

Non è questa la sede per approfondire il grado di diffusione di dette frodi, quali siano i danni sul profilo finanziario che le stesse cagionano all'Erario e gli effetti devastanti che ingenerano in termini di inquinamento del libero mercato², ma è utile ricordare che nel tempo sia il legislatore nazionale, che quello comunitario, hanno avvertito l'esigenza di modificare la normativa di riferimento al fine di tentare di approntare idonei strumenti di prevenzione e repressione.

Al fine di meglio comprendere "lo scenario" trattato con la Sentenza in commento, lo scrivente ritiene opportuno, dapprima procedere ad una breve descrizione delle modalità standard di costruzione di una frode carosello, successivamente illustrare il caso specifico oggetto di giudizio, per poi, da ultimo, analizzare i profili di responsabilità amministrativa e penale riconducibili agli agenti. In detta disamina si darà cenno a quelli che sono stati gli interventi legislativi volti al contrasto delle frodi in argomento, per poi concludere con una analisi parallela di alcuni spunti di riflessione in ordine alla metodologia di controllo e di indagine adottata e alla valutazione della prova operata dal giudice con riferimento al caso di specie.

¹ Dott. Filippo Ricci, titolare di contratto integrativo di insegnamento di Diritto Tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Urbino.

2. Le frodi carosello.

Come accennato in premessa la casistica delle frodi carosello portata alla luce dagli organi investigativi tributari è assolutamente vasta e permette solo in parte di teorizzarne un modello standard. Ad ogni modo esistono delle caratteristiche comuni a tutte le ipotesi astrattamente ipotizzabili, ovvero a quelle materialmente riscontrate.

Innanzitutto può essere stilato un elenco dei soggetti generalmente partecipi ai complessi fraudolenti in commento.

- *il broker* effettua la prima cessione intra-comunitaria ad un operatore stabilito in un altro Stato membro (la *conduit company*) o esegue le forniture nel mercato nazionale verso una cartiera che gli ha inviato delle false dichiarazioni d'intento. Reclama il rimborso dell'Iva pagata sugli acquisti effettuati, o versa l'eventuale Iva a debito. L'intermediario è sempre stabilito nello stesso Stato membro della cartiera.
- *la conduit company* opera sempre in un altro Stato membro. Dopo aver acquistato dal *broker*, pone in essere le forniture non imponibili dei beni verso la *missing trader*. Di conseguenza nessuna evasione di Iva avviene nello Stato membro della società del condotto.

La società del condotto è spesso una società creata allo scopo di servire il meccanismo della frode.

- **l'operatore assente (cartiera o *missing trader*)** il quale non ottempera ai suoi obblighi d'imposta (nessun pagamento di Iva e nella maggior parte delle circostanze nessuna dichiarazione dei redditi). Solitamente ha un indirizzo inesistente ovvero fittizio cui non corrisponde alcuna effettiva attività commerciale. Un *missing trader* spesso assume la forma di una società privata i cui responsabili legali sono prestanome. L'amministrazione del Paese ove avviene l'evasione non ha alcun accesso alla sua documentazione contabile in quanto questa generalmente viene distrutta. Nella catena (evidente) di transazioni, sembra fare le acquisizioni intra-comunitarie (sebbene possano essere combinate con altre transazioni) ed effettuare le consegne nazionali ad uno stabilizzatore o ad un intermediario dal lato delle produzio-

ni. Alternativamente la cartiera opera inviando false dichiarazioni d'intento a fornitori nazionali, al fine di effettuare acquisti non imponibili, per poi rivendere i beni a uno o a più soggetti filtri.

- Il **buffer (operatore cuscinetto o filtro)** è una società intermedia tra un *missing trader* (o un altro soggetto filtro) ed il destinatario finale della merce, ovvero tra una *conduit company* ed il destinatario finale. Acquista le merci e le fornisce immediatamente al destinatario finale. Lo stabilizzatore è compiacente, adempie agli obblighi previsti dalla normativa intra-comunitaria dell'Iva, presenta le dichiarazioni ed opera i versamenti dei tributi dovuti. Il suo ruolo è di disorientare le indagini, assicurandosi che non vi sia alcun contatto diretto tra il commerciante mancante e l'operatore finale, il quale nella sua posizione più o meno consapevole acquisterà ad un prezzo più che competitivo, potendosi detrarre la relativa Iva. Il numero di soggetti filtro dipende dalla complessità del meccanismo del carousel posto in essere.

Lo stabilizzatore è generalmente un soggetto compiacente, potrebbe essere una società nota sul mercato e, dunque, non necessariamente è una società creata allo scopo di servire al meccanismo della frode. Lo stabilizzatore applicherà un piccolo margine di ricarico, ma non sostiene alcun rischio commerciale.

- L'**acquirente finale** compera le merci da uno stabilizzatore (o più raramente direttamente dalla cartiera) usufruendo di un prezzo sicuramente vantaggioso e potendosi detrarre l'Iva. Esso è sempre stabilito nello stesso Stato membro del commerciante mancante.

Si intuisce dalla sopra riportata elencazione come il meccanismo evasivo (e delittuoso) operi attraverso una interposizione soggettiva di una o più società cartiere e/o filtri tra l'originario cedente ed il destinatario finale dei beni. Ebbene, tra il soggetto iniziale (*broker*) ed il destinatario finale si frappongono una serie di società la cui funzione è, sia consentire l'evasione (operata dalle *missing trader*), sia "schermare" il cliente finale dagli effetti negativi del meccanismo fraudolento. Come dirò ampiamente nel prosieguo le cartiere vengono costituite al solo fine di porre in essere la fatturazione soggettivamente falsa, senza poi adempiere ad alcun versamento d'imposta e generalmente ad alcun altro adempimento fiscale (tra cui *in primis* quello dichiarativo). I soggetti filtro ove presenti solitamente applicano un minimo margine nella rivendita al finale ed

adempono agli obblighi dichiarativi e di corresponsione delle imposte.

La società *broker* è messa nella condizione di operare delle cessioni di beni non applicando la relativa Iva e ciò avviene o attraverso l'utilizzo di una *conduit company* ubicata in altro paese membro la quale fa da "sponda" (ri)cedendo immediatamente alla cartiera nazionale, oppure attraverso l'invio da parte della *missing trader* di false dichiarazioni d'intento.

Una schematizzazione grafica del meccanismo fraudolento può semplificare l'illustrazione. Nella prima rappresentazione (fig. 1) viene riportato il modello che contempla la presenza di una *conduit company*, mentre la seconda (fig. 2) quello della presenza di una cartiera che si finge esportatore abituale.

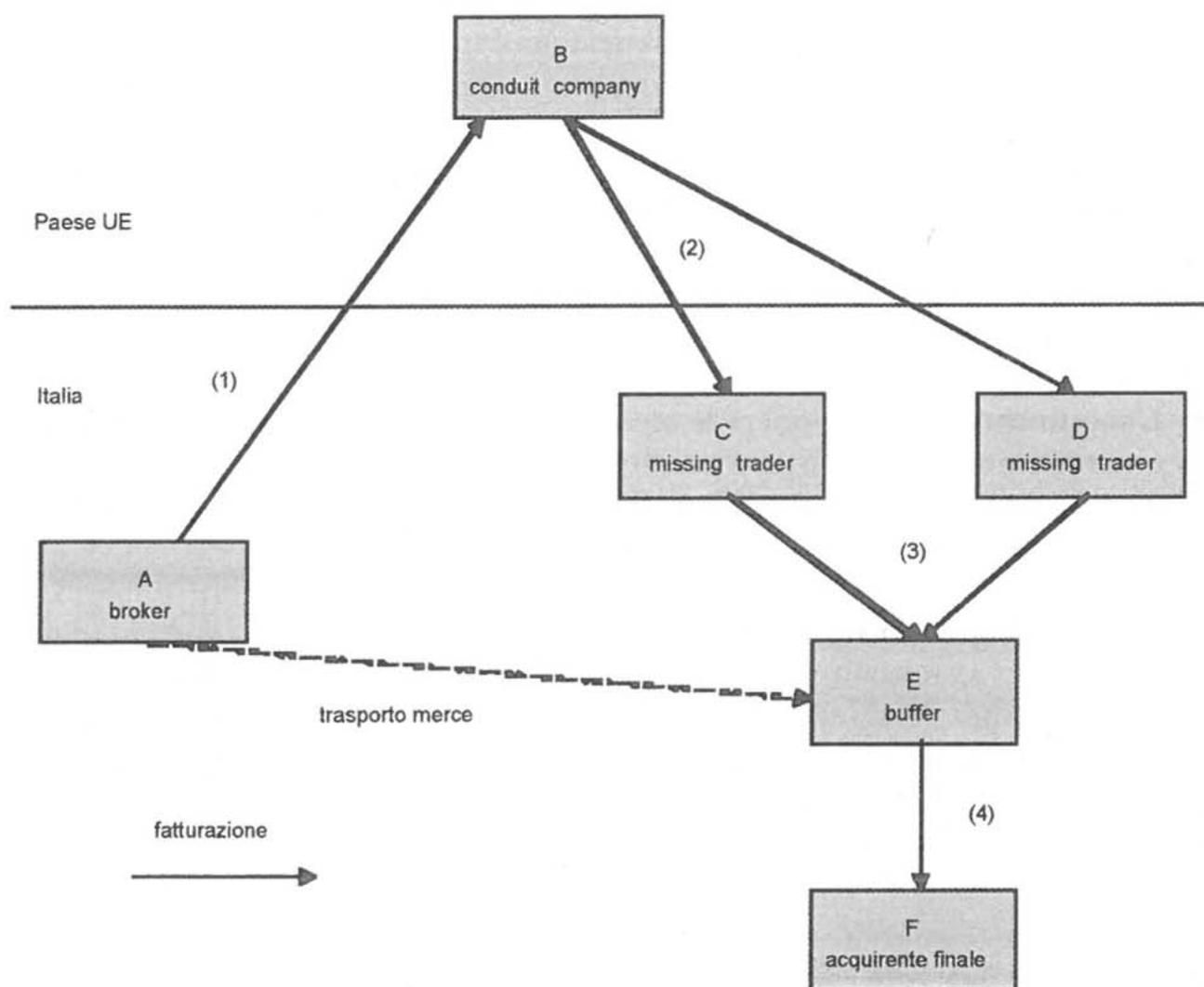


Fig. 1

A opera una cessione intra-comunitaria (quindi non imponibile) in favore di B ad un prezzo di 100;

B effettua una cessione intra-comunitaria in favore di C o D ad un prezzo contenente un minimo margine, 101;

C (o D) vende i beni al soggetto filtro E ad un prezzo sottocosto $85+iva=102$. Ciò avviene poiché la strutturazione della frode carosello comporta nel destino delle società cartiere di porre in essere la sola fatturazione senza poi adempiere agli ulteriori obblighi di legge come il versamento dell'Iva dovuta e spesso anche quello della presentazione delle dichiarazioni;

E vende al destinatario finale la merce ad un prezzo decisamente vantaggioso rispetto a quello mediamente praticato sul mercato (che si aggirerebbe intorno a $100+iva=120$) e cioè ad un prezzo di $90+iva=108$.

Ovviamente il modello sopra rappresentato può essere semplificato eliminando un soggetto cartiera ovvero facendo a meno del soggetto filtro, anche se l'eliminazione di quest'ultimo azzererebbe la distanza tra acquirente finale e il *missing trader* esponendo il primo alla possibilità di vedersi negare a seguito di accertamento la detraibilità dell'Iva relativa e ciò anche alla luce delle recenti innovazioni legislative di cui si dirà nel prosieguo.

Come riportato in figura la merce non segue la fatturazione, ma a seconda della strutturazione della frode rimane in territorio nazionale, magari in qualche magazzino non dichiarato per poi essere recapitato al soggetto filtro o direttamente all'acquirente finale.

Appare evidente come il meccanismo fraudolento in rassegna permetta:

alla società A di vendere ad un valore di 100, quando in realtà gli stessi beni vengono accettati dal mercato ad un prezzo nettamente inferiore (90);

alle società cartiera e filtro di lucrare sia sui margini applicati che sull'Iva non versata all'Erario.

Una derivazione del modello di frode sopra proposto potrebbe essere quella che contempla l'assenza della *conduit company* e con il soggetto cartiera, come detto, che invia false dichiarazioni d'intento al proprio fornitore. Esempifico con una rappresentazione grafica:

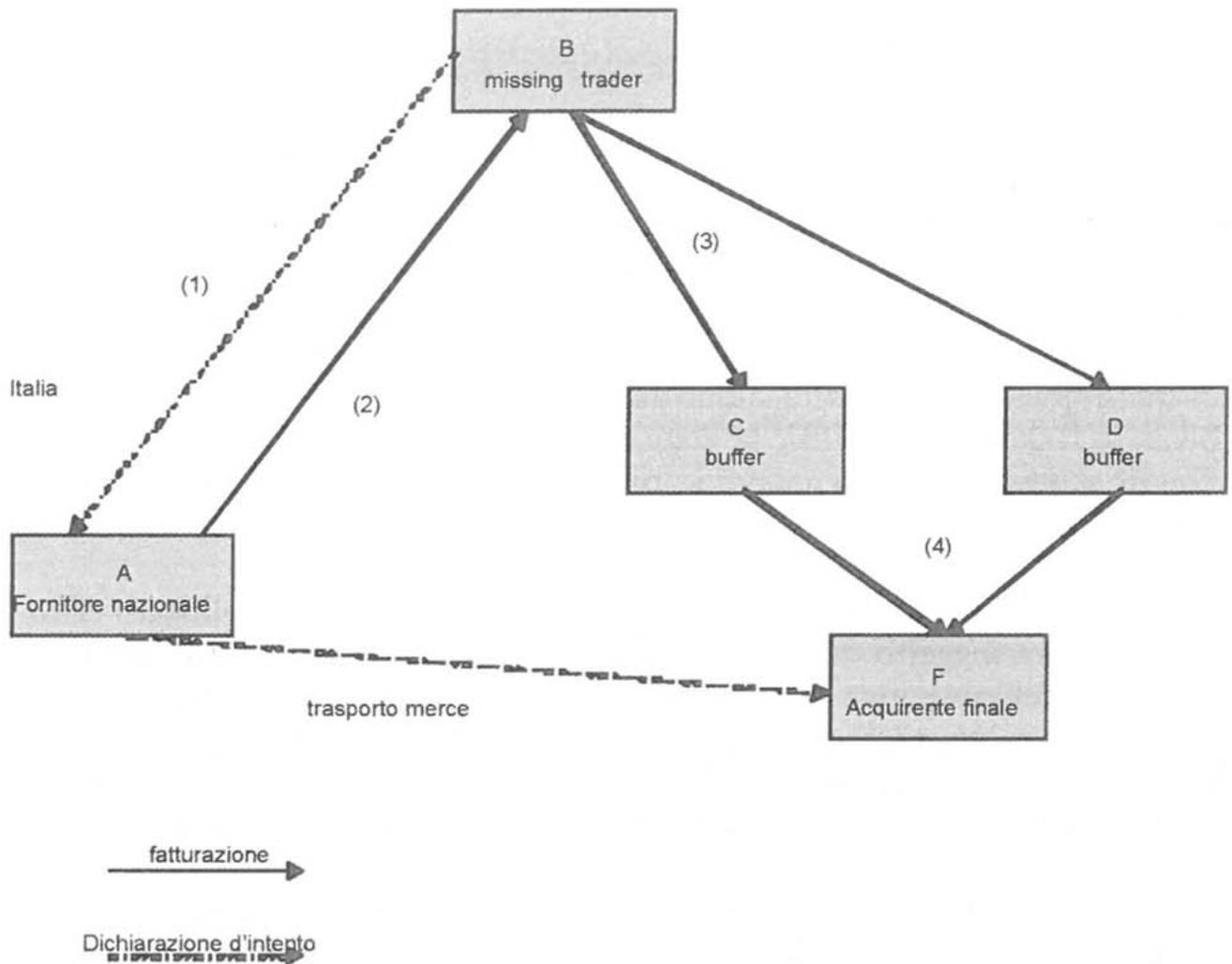


Fig. 2

B invia una falsa dichiarazione d'intento ad A al fine di consentirle di cedere beni senza l'applicazione dell'Iva. Detti beni in teoria dovrebbero essere destinati ad una successiva cessione intra-comunitaria o esportazione da parte di B³. Quest'ultima società nella realtà non è un esportatore abituale e può accadere che A sia più o meno consapevole della frode;

A cede ad un valore di 100 non imponibile a B;

B anziché vendere verso l'estero cede i beni acquistati ad altri operatori nazionali aventi funzione di filtro ad un prezzo sottocosto di $85+iva=102$. Ovviamente B non versa l'Iva dovuta e spesso nella pratica non presenta alcuna dichiarazione;

I soggetti filtro cedono a $90+iva=108$ al cliente finale.

³Le imprese che effettuano operazioni internazionali, con paesi sia UE sia extra-UE, quando ricorrono determinate condizioni, possono acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, entro un predeterminato limite annuale detto *plafond*. Sono previsti degli adempimenti amministrativi e contabili specifici sia per il soggetto acquirente-esportatore che per il suo fornitore.

Sono definiti esportatori abituali coloro che effettuano con una certa frequenza le seguenti operazioni non

imponibili:

- esportazioni dirette, operazioni assimilate alle esportazioni effettuate nell'esercizio della propria impresa;
- operazioni connesse a trattati ed accordi internazionali;
- operazioni con lo stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi intracomunitari.

Lo **status di esportatore abituale** si acquisisce quando l'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni sopra indicate, registrati nell'anno precedente ovvero nei dodici mesi precedenti (nel caso di adozione del *plafond* mobile) è superiore al 10% del volume di affari al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale.

Gli acquisti in sospensione di imposta si possono effettuare nei limiti del *plafond*, che è costituito dalla somma dei corrispettivi relativi alle operazioni internazionali registrate ai fini Iva, rispettivamente:

- nell'anno solare precedente a quello in cui si vogliono effettuare gli acquisti in sospensione di imposta, se si utilizza il *plafond* annuale;
- nei dodici mesi precedenti a quello in cui si vogliono effettuare gli acquisti in sospensione di imposta, se si utilizza un *plafond* mobile.

Il cambio del metodo di determinazione del *plafond* è possibile all'inizio di ciascun anno. I soggetti che stanno incrementando progressivamente la loro attività di *export* solitamente scelgono l'utilizzo del *plafond* mobile, poiché così hanno la possibilità di godere di un maggior *plafond* fin dai primi mesi successivi, senza dover attendere il nuovo anno solare.

Sia gli acquirenti-esportatori che i loro fornitori soggiacciono all'obbligo di particolari adempimenti amministrativi e contabili; infatti, ai fornitori o prestatori di servizi presso i quali si effettua l'acquisto in sospensione di imposta, prima dell'effettuazione di un'operazione agevolata, deve essere consegnata o inviata una **dichiarazione di intento**, ex art.1, lett. C) del D.L. 746/1983) conforme all'apposito modello ministeriale. Essa evidenzia l'intento dell'operatore economico di avvalersi del beneficio in oggetto.

La dichiarazione può riguardare sia un'operazione singola sia più operazioni tra le stesse parti, ma deve sempre precedere l'effettuazione del primo acquisto, va redatta in duplice esemplare, deve essere progressivamente numerata dal dichiarante e annotata, entro 15 giorni successivi a quello di emissione, in un apposito registro (Registro delle Dichiarazioni di Intento) o, in sostituzione dello stesso, in apposite sezioni dei registri Iva.

Il fornitore che riceve dal proprio cliente la dichiarazione di intento deve numerarla progressivamente entro 15 giorni successivi a quello di ricevimento ed annotarla (numero e data) sull'apposito registro o sul registro Iva acquisti. Per l'emissione della fattura, inoltre, il fornitore dell'esportatore abituale deve: 1) verificare che la dichiarazione di intento sia ancora valida; 2) indicare nella fattura il titolo di inapplicabilità dell'imposta (non imponibile) e la relativa norma di esonero (art. 8, comma 2, ovvero art. 8 *bis*, comma 2, ovvero art. 9, comma 2; 3) indicare nella fattura gli estremi della dichiarazione di intento. Inoltre, il fornitore dovrà inviare all'Agenzia delle Entrate, telematicamente, i dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute dalla controparte entro il giorno 16 del mese successivo al ricevimento della dichiarazione d'intento. La presentazione delle comunicazioni può avvenire in via diretta da parte del contribuente o per il tramite di un intermediario abilitato. La prova dell'avvenuta presentazione è data dall'attestazione rilasciata in via telematica dall'Agenzia delle Entrate.

Tale adempimento è stato di recente introdotto al fine di permettere all'Amministrazione finanziaria un controllo più stringente e tempestivo sui soggetti che si avvalgono della facoltà di acquistare in sospensione di imposta, in quanto esportatori abituali.

Le sanzioni previste per l'**omissione della comunicazione** delle dichiarazioni di intento sono onerose e, addirittura, si potrebbe prospettare una doppia penalizzazione in capo al fornitore:

- una sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta;
- la responsabilità solidale del fornitore con l'esportatore abituale per l'imposta evasa, nel caso di dichiarazione di intento infedele. In tal caso, infatti, si parte dal presupposto che il fornitore, omettendo la comunicazione, si sia reso corresponsabile della violazione operata dal cliente esportatore. A tal proposito, comunque, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta ribadendo che la responsabilità in solido con l'acquirente-esportatore scatta solo se il fornitore non ha trasmesso la dichiarazione di intento all'Agenzia delle Entrate e la lettera d'intento era infedele.

Valgono anche in questo caso le considerazioni prima esposte circa l'inserimento o meno nel meccanismo fraudolento di uno o più soggetti filtro e sulla "reale rotta" delle merci.

I due modelli sopra illustrati ricalcano due dei casi più ricorrenti nella quotidianità, anche se non sono i soli portati alla luce nel corso degli accertamenti giudiziari e fiscali.

3. Il fatto oggetto di giudizio.

La sentenza nr. 252/05 del Tribunale di Forlì ha avuto ad oggetto un caso di frode carosello del tutto simile al primo modello illustrato nel precedente paragrafo (Fig.1), con una ulteriore per così dire "complicazione". I beni (componentistica *hardware*) ceduti dal *broker* alla *conduit company*, infatti, provenivano da precedenti importazioni da paesi del c.d. *far est*. Si veda la seguente

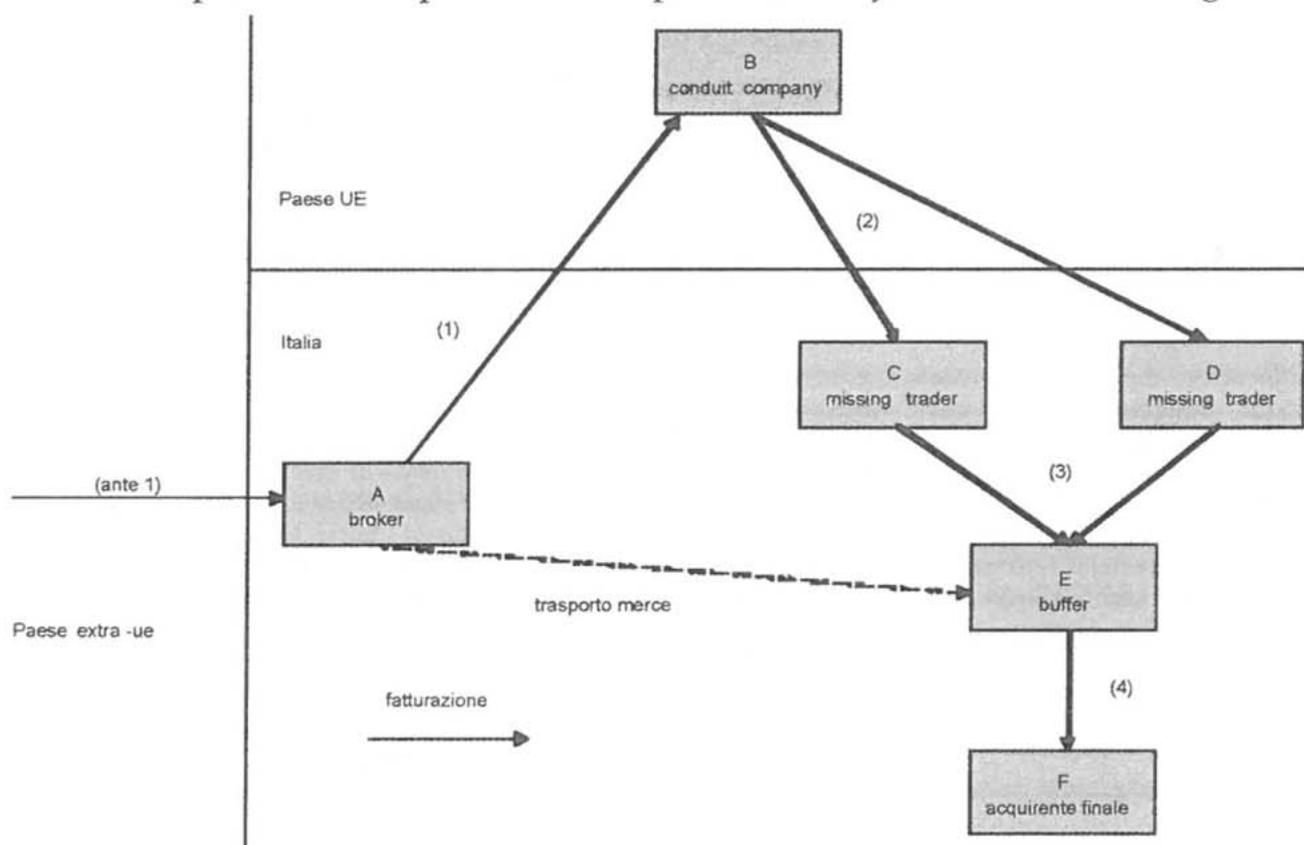


illustrazione al fine di meglio delineare l'oggetto di descrizione.

Fig. 3

La variante riscontrata nel caso *de quo* rispetto alla strutturazione standard rappresentata nelle precedenti Fig. 1 consiste nel fatto che il *broker* importa (ante 1) da paese extra-UE non corrispondendo la relativa Iva in dogana, ma portando in compensazione il proprio *plafond* che viene incrementato attraverso le successive cessioni intra-comunitarie (1).

Il meccanismo portato alla luce dalla Guardia di Finanza, pertanto, rappresenta un adeguamento in termini migliorativi del modello standard allo specifico settore della componentistica *hardware*, la cui provenienza è quasi esclusivamente extra-UE. Attraverso il meccanismo fraudolento, infatti, si perveniva all'immissione sul mercato nazionale dei beni in argomento evitando la corresponsione della relativa Iva in dogana da parte del soggetto *broker*⁴.

Come è stato accertato la merce perveniva attraverso la struttura dell'organizzazione criminosa al soggetto filtro E, pronta per essere (ri)ceduta agli acquirenti finali.

4. Profili di responsabilità amministrativa.

Prima di procedere alla illustrazione dei profili di responsabilità amministrativa riconducibili ai partecipi alle frodi carosello in esame, occorre tenere in considerazione che le stesse si fondano in sostanza sulla emissione di fatture per operazioni inesistenti sul piano soggettivo. In altri termini, la transazione fatturata esiste nella sua materialità oggettiva, ma non tra i soggetti indicati in fattura e nei documenti fiscali connessi.

Ebbene, sul piano amministrativo può essere affermato che:

- il *broker* se partecipa in maniera consapevole alla frode avrà emesso delle fatture soggettivamente false e avendole fatte transitare in contabilità e confluire in dichiarazione risponderà della violazione dell'art. 5 del D.L.gs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed in particolare per infedele dichiarazione Iva;
- la *conduit company*, nel caso in cui si riuscisse a dimostrare la natura fittizia della residenza all'estero ovvero la sua reale residenza in territorio

⁴ Ai sensi dell'art. 10, c. 27 *sexies* e art. 68 del D.P.R. 633/72 è possibile importare beni senza liquidare l'Iva in dogana in un limitato numero di casi espressamente previsti dalla norma tra cui l'importazione di beni destinati ad essere riesportati da parte di esportatori abituali o relativi a servizi internazionali e ad operazioni assimilate alle esportazioni. Si veda inoltre la precedente nota nr. 2.

nazionale (cc.dd. fenomeni di “esterovestizione societaria” o stabile organizzazione⁵) risponderà per la violazione dell’art. 5 comma 1 del D.L.gs. 18 dicembre 1997, n. 471 per omessa presentazione della dichiarazione Iva. Analogamente risponderà di omessa dichiarazione delle imposte dirette ai sensi dell’art. 1 del decreto dianzi citato;

- la *missing trader* risponderà per la violazione dell’art. 5 comma 1 del D.L.gs. 18 dicembre 1997, n. 471, per omessa presentazione della dichiarazione Iva. Analogamente risponderà di omessa dichiarazione delle imposte dirette ai sensi dell’art. 1 del decreto dianzi citato;

Una menzione particolare merita la posizione del soggetto filtro. Sul punto, infatti, si deve ricordare che l’art. 21, comma 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, nr. 633 stabilisce che “*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l’imposta è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni in fattura*”.

Ebbene, a norma dell’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è legittima la detrazione dell’Iva relativa agli acquisti, ove regolarmente corrisposta. Ora, prescindendo dal fatto che la società filtro abbia o meno corrisposto l’imposta relativa e ricordando che è indubbio che l’imposta risultante dalla falsa fatturazione di vendita debba essere posta a debito del sedicente cedente, rimane da chiarire se è corretta la detrazione operata dal ricevente la stessa fattura.

La giurisprudenza in tema di detrazione dell’Iva ha da sempre assunto un atteggiamento di netta chiusura sino a ritenere che, ove l’Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l’indebita detrazione di fatture perché relative ad operazioni inesistenti, la prova della sua legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente⁶.

Per quanto attiene, poi, al tipo di prova da produrre, è stato chiarito che la stessa non può essere costituita dalla sola esibizione dei mezzi di pagamento, che normalmente sono simulati anch’essi, in quanto rappresentano un mero elemento indiziario la cui presenza (o assenza) deve essere valutato nel contesto di tutte le altre risultanze processuali.

Dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza è anche la correttezza della de-

⁵ Per un’ampia illustrazione delle tematiche inerenti alla stabile organizzazione e all’esterovestizione societaria, si vedano: “*La stabile organizzazione*” di U. BIANCO, M. GIUA, edizione 2007, C.S.T. Gruppo Euroconference; “*L’esterovestizione delle società di capitali italiane*”, di M. Giua – C. Marinelli, C.S.T. Gruppo Euroconference, 2006.

⁶ *Ex multis* si vedano: cass., sez. trib., 7 ottobre 2002, n. 14337 e cass., sez. trib., 29 maggio 2001, n. 7289.

duzione dal reddito dei costi derivanti da fatture soggettivamente false. A tal proposito è opportuno ricordare come recentissimamente la Cassazione sul caso ha avuto modo di sostenere che *“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e in particolare di reddito d’impresa, se alcuni costi contabilizzati e portati in deduzione dal reddito siano rappresentati da fatture che l’Amministrazione finanziaria ritiene irregolari, il contribuente è ammesso a provare che l’operazione ed il corrispondente esborso siano reali, a prescindere dalla falsità della fattura; dovendosi, in caso di esito positivo della prova, riconoscere la deducibilità del costo inerente alla produzione del reddito, nella misura in cui risulta contabilizzato ed imputato al conto dei profitti e delle perdite relativo all’esercizio di competenza”*⁷.

Ebbene, ad esito di quanto detto, si può sostenere che mentre in materia di imposizione sul valore aggiunto la giurisprudenza dominante ritiene che l’imposta è dovuta per l’intero ammontare indicato in fattura se si riferisce a fatture per operazioni inesistenti (sia sul piano soggettivo che oggettivo), in materia di imposizione sul reddito, avendo proprio riguardo al differente presupposto impositivo, la prestazione soggettivamente inesistente può essere ammessa in deduzione dal reddito a condizione che venga fornita la prova che la prestazione sia stata concretamente effettuata e che la stessa abbia comportato realmente il pagamento di un corrispettivo.

4.1. Norme non penali per il contrasto delle frodi.

L’imperversare delle frodi carosello ha indotto una diffusa necessità, anche in ambito comunitario, di introdurre dei correttivi volti alla prevenzione e repressione delle stesse. In tale ottica va letto il recente intervento 2006/69/Ce del Consiglio UE (che innova la sesta direttiva 77/388/Cee) il quale consente agli Stati membri di adottare *“talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell’imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l’evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie”*. La normazione interna italiana ha progressivamente ampliato la gamma delle previsioni anti-frode⁸.

⁷ Sentenza n. 19353 dell’8 settembre 2006. Per un approfondimento in termini critici delle argomentazioni contenute nella citata pronuncia si veda *“fatture inesistenti e deduzione dei costi”*, di S. Capolupo, in *Il Fisco* n. 47/2006, pag. 7213. Si vedano, inoltre Francesca La Face, *“La deducibilità dei costi va sempre provata”*, su *FISCOoggi* del 13 marzo 2006. In giurisprudenza si vedano: cass. n. 15374 del 4 novembre 2002 e cass. n. 309 dell’11 gennaio 2006.

⁸ Si rammenta che la relazione 16/4/2004, n. 260, della Commissione Ue, ha individuato le *“best practices”* adottate dagli Stati membri a livello nazionale, che hanno dato i migliori risultati nella lotta contro le *“frodi carosello”*, e che, con la stessa finalità, sono state indicate le possibili modifiche sostanziali al sistema di applicazione dell’imposta. A livello interno italiano, oltre all’introduzione, ad opera dell’articolo 1, comma 386, legge 30/12/2004, n. 311 (Finanziaria 2005), dell’articolo 60-bis, Dpr 633/1972 (*“Solidarietà nel pagamento dell’imposta”*), l’Agenzia delle entrate, l’Agenzia delle dogane e la Guardia di finanza, secondo le linee-guida contenute nell’atto di indirizzo del ministero dell’Economia e delle Finanze per il triennio 2005-2007, hanno sottoscritto un accordo finalizzato all’individuazione delle attività di contrasto alle frodi Iva.

Sono di seguito prese brevemente in esame alcune disposizioni tributarie non penali, che, in tale prospettiva, “aggravano” gli adempimenti a carico dei soggetti Iva⁹.

La solidarietà passiva del cessionario: L'articolo 60-*bis* è stato introdotto nel dispositivo normativo di cui alla legge 30/12/2004, n. 311, ed è entrato in vigore l'1/1/2005, prevedendo che per determinati beni – da individuarsi mediante un atto normativo secondario del Ministero – e in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, in relazione a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario è solidalmente obbligato al pagamento della predetta imposta.

Il cessionario obbligato solidale può però, “*documentalmente dimostrare*” che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato da “*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*”.

Il decreto attuativo del 22/12/2005 ha stabilito che la solidarietà passiva del cessionario opera per le seguenti categorie di beni, tutte “a rischio” di frode:

- autoveicoli, motoveicoli, rimorchi;
- prodotti di telefonia (e loro accessori);
- personal computer, componenti e accessori;
- animali vivi della specie bovina, ovina e suina (e loro carni fresche).

Vincoli al rimborso del credito Iva per le società di comodo. Con l'articolo 3, comma 45, legge 23/12/1996, n. 662, il legislatore aveva stabilito che le società non operative, di cui all'articolo 30 della legge 23/12/1994, n. 724, non potevano chiedere a rimborso l'eccedenza di credito Iva risultante dalla dichiarazione presentata “*l'anno che comprende l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificano le condizioni ivi previste*”. È chiara la finalità antielusiva della norma, che intendeva precludere il rimborso ai soggetti non effettivamente operanti, tra i quali potevano certamente celarsi delle cartiere.

Anche in tale materia è intervenuto il **DI 223/2006**, il cui articolo 35, commi 15 e 16, ha innovato la disciplina delle società non operative. In particolare, secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate 4/8/2006, n. 28/E (paragrafo 9), ri-

⁹ Per un approfondimento si veda Fabio Carriolo e Giuseppe Tucci, *I nuovi reati tributari nella prospettiva del contrasto alle frodi*, in *fisco oggi* 2006.

spetto a quanto disposto dalla legge 662/1996, è ora prevista, per le società non operative, l'impossibilità non solo di chiedere a rimborso l'Iva a credito risultante in dichiarazione, ma anche di cederla o utilizzarla in compensazione.

Inoltre, lo stesso credito, in assenza, per tre periodi d'imposta consecutivi, di operazioni attive rilevanti ai fini dell'Iva, non può più essere riportato in avanti dalla società o dall'ente non operativo, a scomputo dell'Iva a debito, relativa ai periodi d'imposta successivi. Secondo la risposta a interrogazione parlamentare n. 5-00049 del 5/7/2006, confermata dalla predetta circolare dell'Agenzia delle entrate, la disapplicazione delle disposizioni antielusive (ben più ampie rispetto a quanto precedentemente previsto) va ora chiesta formalmente, sicché non è più sufficiente la semplice attestazione nel modello VR, ma occorre una specifica istanza di interpello al competente direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, *ex* articolo 37-*bis*, comma 8, Dpr 600/1973.

La stessa circolare 28/E/2006 chiarisce che, per effetto dell'articolo 35, comma 16, del decreto-legge n. 223/06, le nuove disposizioni sono applicabili a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso (e quindi, per la generalità dei soggetti "solari" dall'1/1/2006).

L'ottenimento della partita Iva. I commi 17, 18 e 19 dell'articolo 37 del recente decreto sopra menzionato complicano le modalità di attribuzione del numero di partita Iva, prevedendo:

- che l'attribuzione del numero di partita Iva determina l'esecuzione di riscontri automatizzati per l'individuazione di elementi di rischio, oltre all'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, avvalendosi degli ordinari poteri di controllo (nuovo articolo 35, comma 15-*bis*, Dpr 633/1972). Tale previsione è finalizzata a riscontrare, in particolare, l'effettivo esercizio dell'attività dichiarata
- che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, siano stabilite le specifiche informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione di inizio dell'attività, e le tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione del numero di partita Iva determina la possibilità di effettuare gli acquisti intra-comunitari, di cui all'articolo 38 del Dl n. 331/1993, a condizione che sia rilasciata polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo rapportato al volume d'affari presunto, e comunque non inferiore a 50mila euro.

Sicuramente le previsioni da ultimo citate avranno un effetto assolutamente deflativo nei confronti delle frodi carosello illustrate in precedenza.

Le nuove norme, secondo il comma 19 dello stesso articolo 37 del decreto, hanno decorrenza dall'1/11/2006, ma, come sopra esposto, la completa attuazione delle stesse è differita all'emanazione del provvedimento direttoriale; comunque, come sottolineato nella circolare 28/E/2006, l'Agenzia delle entrate e la G.di F. dovranno programmare specifici controlli in materia, anche nei confronti di contribuenti ai quali la partita Iva sia stata attribuita in epoca anteriore rispetto alla data indicata.

5. Profili di responsabilità penale.

Con riferimento alle responsabilità penali addebitabili ai partecipi ad una frode carosello occorre preliminarmente ricordare che le singole posizioni vanno valutate in relazione al grado di compartecipazione dolosa e strutturale emerso nel corso delle indagini e trasfuso, sotto forma di acquisizione probatoria, nell'istruttoria dibattimentale. Ebbene, laddove venisse provata la sussistenza degli elementi strutturali tipici di cui all'art. 416 c.p., i membri del sodalizio criminale risponderanno innanzitutto di associazione a delinquere.

Ciò premesso e ricordando che siamo in presenza di un circuito di fatturazione viziato da falsità soggettiva, procedo in un'analisi delle fattispecie delittuose di natura tributaria che vengono in rilievo.

5.1. Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Soffermandoci brevemente sull'analisi dell'operazione di cessione "fittizia" dal soggetto *missing trader* all'acquirente finale, è facilmente rilevabile come non sussista nell'emittente - la cartiera - il dolo di evasione indiretta richiesto dall'art. 8 del Dlgs. 74/00,¹⁰ in quanto l'operazione medesima non è finalizzata all'evasione del terzo. Semmai, risulterebbe a pieno integrato il dolo di evasione diretta, peraltro irrilevante ai fini dell'integrazione della condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Nel caso di specie, come più volte detto, siamo in presenza di un circuito di fatturazione viziato da falsità soggettiva dove potrebbe avvenire che, sia il

¹⁰ Sembra opportuno richiamare il disposto dell'art. 8 del Dlgs. 74/00, che punisce chi, "al fine di consentire ai terzi evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

fornitore estero che l'acquirente finale, siano addirittura ignari della triangolazione fraudolenta finalizzata al mancato versamento del Iva, rispettivamente cedendo ed acquistando effettivamente i beni e, relativamente al cessionario, provvedendo alla successiva detrazione dell'Iva, che è stata effettivamente versata all'emittente, nonché alla deduzione di un costo realmente sostenuto, non perpetrando alcuna evasione d'imposta¹¹. È per questa ragione che in fase investigativa è necessario ricercare ogni riferimento che permetta di porre in chiaro l'elemento soggettivo degli agenti.

Per quanto attiene alla condotta delle cartiere, infatti, è facile osservare come l'evasione rimanga propria di chi ha emesso la fattura e non del soggetto terzo che utilizza la medesima per documentare un'operazione effettivamente realizzata. Il doloso mancato versamento dell'Iva non favorisce in alcun modo l'evasione dell'utilizzatore, che laddove non sia consapevole della frode, non sarà neppure punibile a titolo di concorso nell'emissione della fattura fasulla¹², ai sensi dall'art. 9, lettera b) del Dlgs. 74/00¹³.

Taluna dottrina ha evidenziato una serie di casi in cui la condotta dell'emittente di fatture soggettivamente inesistenti non integra la fattispecie di cui all'art. 8 per carenza del dolo specifico. A titolo esemplificativo, si pensi ai casi - peraltro ricorrenti - in cui i beni, ancorché fatturati da un'impresa nazionale ad un'impresa estera, vengono venduti "in nero" sul territorio nazionale dal cedente reale¹⁴: siamo di fronte ad un caso di emissione di fatture soggettivamente inesistenti alla luce di una interpretazione concorde dell'art. 1, lettera a), del Dlgs. 74/00. Ciononostante, la condotta non è punibile ex art. 8 per carenza del dolo specifico di evasione indiretta¹⁵. La condotta in esame è, infatti, finalizzata all'evasione diretta dell'emittente estera delle fatture, salvo che l'utilizzatore non sia coinvolto nella frode e che, servendosi della società

¹¹ Cfr. A. Grassotti, "Violazioni relative alla fatturazione e registrazione - Emissione di fatture false ed evasione di terzi", in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2002, n° 4.

¹² In questo caso si tratterebbe di falsità soggettiva, essendo le operazioni effettivamente realizzate, pur con l'interposizione di un soggetto di fatto estraneo all'operazione. In tal senso si veda F. Antonacchio, *Frodi carousel all'iva con fatture soggettivamente inesistenti. Profili sanzionatori relativi ai fornitori comunitari*, in "il fisco", 18/2005, fascicolo nr. 1, pagg. 2723.

¹³ Tra tutti, A. Grassotti, *Op. cit.*, in "Rivista della Guardia di Finanza", 2002, n° 4.

¹⁴ M. Serino, *op.cit.*, pag. 1-1362.

¹⁵ M. Serino, *op.cit.*, pag. 1-1362. In questa sede l'autore rileva, altresì, che la condotta del cedente nazionale, che emette fattura nei confronti di una società estera, non risulta punibile neanche a norma dell'art. 2 del Dlgs. 74/00. L'emittente, infatti, realizza la frode per effetto di una omessa indicazione, nella dichiarazione annuale ai fini Iva, di *elementi positivi imponibili*, realizzata per effetto della non imponibilità delle cessioni comunitarie che mascherano, in realtà, cessioni imponibili a soggetti nazionali; pertanto, sebbene sussista l'utilizzo, a tal fine, di fatture per operazioni esistenti che suffragano la correttezza della dichiarazione, non si configura il reato di cui all'art. 2, per la quale, si richiede l'indicazione, in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi od Iva, di *elementi passivi fittizi* che non si è realizzato nel caso di specie.

fittizia non residente¹⁶, abbia architettato tale meccanismo fraudolento per preconstituirsì un illegittimo diritto alla detrazione dell'Iva a fronte del mancato versamento della medesima da parte della società estera¹⁷.

Altra dottrina¹⁸ ha ravvisato nella condotta della cartiera una strategia finalizzata a garantire al destinatario finale della merce (o prima ancora ai soggetti *buffer*) un credito Iva non spettategli sull'acquisto intra-comunitario della merce medesima. Secondo tale impostazione, l'interposizione della fattura consentirebbe al destinatario di evadere l'Iva, portandosi in detrazione l'importo a credito derivante dall'acquisto imponibile della merce dalla "cartiera", che non provvede poi a versare l'imposta addebitata in fattura all'acquirente.

Ebbene, a mio avviso, può concludersi che il primo cessionario nazionale risponderà del delitto previsto e punito dall'art. 8 citato nella misura in cui, all'esito del giudizio, sarà stata provata il suo grado di consapevolezza della struttura fraudolenta posta in essere. Pare incontrovertibile, infatti, che più il *broker* è a conoscenza della presenza e del ruolo degli altri membri del sodalizio criminale (di come siano strutturati, di come avvengano i trasporti, di chi sia il reale destinatario della merce ...ecc.), più sarà automatica la dimostrazione della colpevolezza dello stesso.

Più complicata da interpretare, per le motivazioni dianzi esposte, è invece la posizione dei responsabili delle società cartiere i quali a ben vedere mirano alla propria evasione e non a quella di terzi.

5.2. La dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti.

Occorre, altresì, verificare la punibilità dei responsabili occulti o meno della società coinvolte nella meccanismo fraudolento ai sensi dell'art. 2 del Dlgs. 74/00.

La cartiera, come noto, provvede, generalmente, alla (ri)fatturazione di operazioni effettive di acquisto da fornitori comunitari aventi ad oggetto merci destinate a soggetti diversi.

Tale specificazione consente di qualificare le fatture utilizzate dalla cartiera come soggettivamente inesistenti e quindi formalmente idonee a configurare il reato *ex art. 2*.

¹⁷ Tale ipotesi sarà oggetto di specifica trattazione in seguito.

¹⁸ M. Di Siena, *Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale*, in "Il fisco", 2002, n. 5, 637.

D'altronde, almeno *prima facie*, se si analizza l'operazione di cessione intracomunitaria riportata nella fig. 1, sembrerebbe sussistere l'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie, in quanto la società cartiera utilizza fatture soggettivamente fasulle emesse dal fornitore comunitario al fine di concentrare su di sé il debito Iva relativamente al quale non provvede al successivo versamento.

Tuttavia, è stato evidenziato con forza¹⁹ come non sia possibile prescindere dal dato squisitamente testuale della norma, che fa esplicitamente menzione dei soli "elementi passivi fittizi"²⁰ ai fini dell'integrazione della condotta di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Mentre risulta pacifica l'indicazione di elementi passivi fittizi in caso di inesistenza oggettiva, non può dirsi altrettanto laddove tali documenti fiscali siano inficiati da mera falsità soggettiva.

Gli elementi passivi, ai sensi della lettera b) dell'art. 1 – che li definisce unitamente a quelli attivi –, sono "le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili". Il legislatore della riforma, pertanto, non ha utilizzato la medesima tecnica applicata nel definire gli elementi passivi fittizi in seno alla L. 516/1982, che si inerpicava in una elencazione specifica e casistica (corrispettivi, ricavi, costi, oneri). Il D.Lgs. 74/2000 ha preferito un'espressione di sintesi, per cui spetta al giudice penale il compito di definire, caso per caso, i contenuti relativi ai delitti in materia tributaria.

La dottrina non ha risparmiato critiche relative alla novellata definizione legislativa di "elementi passivi fittizi", evidenziando come essa denoti scarso tecnicismo e possa portare, comunque, a vuoti di tutela. Si tenga presente, *in primis*, che gli elementi attivi e passivi sono le componenti della base imponibile Iva o per le imposte sui redditi; pertanto, quei comportamenti che incidono solo sull'imposta non sono penalmente rilevanti ai sensi dell'art. 2; le falsità ideologiche adottate per dimostrare crediti d'imposta, detrazioni d'imposta, o ritenute (d'acconto o d'imposta) non producono elementi passivi.

¹⁹ N. Pollari – F. Loria, *Diritto punitivo e processuale tributario*, Laurus Robuffo, 2003, pag. 60.

²⁰ Sull'argomento: S. Rossi, *Dlgs. 74/00: elementi passivi ineducibili ed elementi passivi fittizi unica identità penal – tributaria?*, in "il fisco", nr. 28, 2005, pagg. 4312 e seguenti; I. Caraccioli, *Elementi passivi fittizi senza margini interpretativi*, in "Il Sole 24 Ore", 1° Aprile 2000, pag. 17. E. Mastrogiacomo, *Riflessioni su alcuni aspetti della nuova normativa penale tributaria*, in *Il Fisco*, n° 5/2000, pag. 1422. Relativamente al concetto di "fittizietà", si rimanda alle interpretazioni fornite dagli organi istituzionali: *Circ. 154/E del 4 agosto 2000 della Direzione Affari giuridici e contenzioso tributario*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 10065; *Circ. Comando Generale della Guardia di Finanza n. 114000 del 14 aprile 2000*, in "il fisco", 2000, pag. 6230; *Protocollo d'intesa tra Direzione regionale delle Entrate, Comando Regionale Guardia di Finanza ed A.G. del Trentino Alto Adige* in data 25 ottobre 2000.

Difatti, la giurisprudenza²¹ ha fatto emergere problematiche applicative che sembrano idonee a precludere la punibilità dell'utilizzatore di "fatture soggettivamente inesistenti".

Le considerazioni emerse sembrano estendibili anche ai casi di utilizzo di fatture soggettivamente false da parte dei soggetti coinvolti nelle frodi in argomento. Nel caso sopra prospettato in fig. 1, infatti, le operazioni sono state poste in essere da soggetti diversi da quelli indicati nella fattura – il fornitore comunitario ed il destinatario finale – ma risultano effettivamente realizzate; le fatture medesime, quindi, non sembrano indicare elementi passivi fittizi; pertanto, non sembra pienamente integrata, in capo ad essi la condotta di cui all'art. 2 del Dlgs. 74/00.

Simili considerazioni sembrano tanto più valide nei casi in cui i rappresentanti legali provvedano ad effettuare il "pagamento" della merci ai rispettivi fornitori²². In questi casi, infatti, appare più difficile per le autorità inquirenti, provare la natura fittizia degli elementi passivi, laddove il pagamento riconducibile alla transazione ne confermi l'effettività.

I rilievi sin qui mossi non sembrano estendibili ai casi in cui la transazione oggetto della fattura non sia stata realmente effettuata²³. In questi casi, infatti, il responsabile della cartiera sembrerebbe punibile *ex art. 2*, quantomeno per effetto dell'indicazione di elementi passivi fittizi. Tuttavia, come precedentemente accennato, occorre rimarcare che l'ultima ipotesi prospettata non sembra sussumibile sotto i casi di insistenza soggettiva, bensì, più propriamente, in quelli di insistenza oggettiva²⁴.

All'esito delle dianzi esposte riflessioni pare potersi concludere in termini critici in merito alla configurabilità dell'ipotesi delittuosa di cui al citato art. 2, in capo ai responsabili legali delle società coinvolte nella frode carosello.

²¹ Trib. Milano, 8 giugno 2000, in Guida al Diritto, 2000, n. 34, pag. 107; Trib. Milano, Sent. 21 dicembre 2000, in Foro Ambrosiano, 2001, pag. 262; Trib. Pinerolo, sent. 7 marzo 2001, in Diritto penale e processo, n. 11/01, pag. 1411; Da ultimo Trib. Genova, sent. 12 marzo 2003, in Il Fisco, 2003, pag. 6759.

²² Anche la conservazione dei documenti di trasporto sembra idonea a comprovare l'effettività dell'operazione, anche se, solitamente, la documentazione fiscalmente rilevante non viene conservata dal responsabile della cartiera.

²³ Si pensi al caso di "carosello fiscale fraudolento" realizzato mediante la predisposizione di un circuito di fatture fasulle cui non corrisponde l'effettiva cessione della merce al fine di ottenere un profitto illecito in seguito all'ottenimento del rimborso del credito IVA concentrato in capo all'intermediario e non seguito dalla cessione finale della merce medesima. Sul tema, F. Antonacchio, *op. cit.*, in "il fisco", 18/2005, fascicolo nr. 1, pagg. 2723 e seguenti.

²⁴ Per un approfondimento circa le ipotesi di falsità oggettiva dei documenti fiscali, si rinvia a A. Tencati, *Precisazioni sulla nozione di "operazione inesistente"* (testo vigente L. n. 516/1982), in "Il fisco", 2000, n. 4, pag. 980.

NOTE IN TEMA DI FRODI CAROSELLO.
 LA SENTENZA N. 252/2005 DEL TRIBUNALE DI FORLÌ
di Filippo Ricci¹

* * *

1. *Premessa.*

Con la Sentenza n. 252, emessa in data 22 febbraio 2005 dal Tribunale di Forlì, è stata riconosciuta la coesistenza di due associazioni a delinquere i cui partecipanti erano dediti all'emissione di fatture per operazioni inesistenti al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto.

La metodologia fraudolenta accertata rientra nella ormai nota casistica delle "frodi carosello" e ha visto l'interessamento di una importante società nazionale operante nel settore della produzione per assemblaggio di *personal computers* e della commercializzazione di componentistica *hardware*.

Non è questa la sede per approfondire il grado di diffusione di dette frodi, quali siano i danni sul profilo finanziario che le stesse cagionano all'Erario e gli effetti devastanti che ingenerano in termini di inquinamento del libero mercato², ma è utile ricordare che nel tempo sia il legislatore nazionale, che quello comunitario, hanno avvertito l'esigenza di modificare la normativa di riferimento al fine di tentare di approntare idonei strumenti di prevenzione e repressione.

Al fine di meglio comprendere "lo scenario" trattato con la Sentenza in commento, lo scrivente ritiene opportuno, dapprima procedere ad una breve descrizione delle modalità standard di costruzione di una frode carosello, successivamente illustrare il caso specifico oggetto di giudizio, per poi, da ultimo, analizzare i profili di responsabilità amministrativa e penale riconducibili agli agenti. In detta disamina si darà cenno a quelli che sono stati gli interventi legislativi volti al contrasto delle frodi in argomento, per poi concludere con una analisi parallela di alcuni spunti di riflessione in ordine alla metodologia di controllo e di indagine adottata e alla valutazione della prova operata dal giudice con riferimento al caso di specie.

¹ Dott. Filippo Ricci, titolare di contratto integrativo di insegnamento di Diritto Tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Urbino.

5.3. L'omessa presentazione della dichiarazione.

Con riferimento specifico alla condotta generalmente tenuta dai soggetti *missing trader*, occorre ricordare che l'art. 5 del Dlgs. 74/00 punisce "con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a €. 77.468,00".

La stessa norma specifica che va intesa per omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ovvero se non sottoscritta o non redatta sui moduli prescritti.

Ebbene, come detto in precedenza, nella maggior parte dei casi riscontrati, le cartiere dopo aver prodotto "la carta" omettono il versamento dell'Iva non presentando alcuna dichiarazione²⁵. Nel caso, non raro, in cui vi fosse il superamento della soglia di punibilità, pertanto, i relativi responsabili legali (formali od occulti) risponderanno per la violazione del menzionato art. 5, non essendo difficile ravvisare, infatti, nel loro profilo intenzionale, la sussistenza del richiesto dolo specifico.

Oltre ai responsabili legali od occulti delle cartiere nazionali, potranno, a ben vedere, porre in essere la medesima condotta i corrispondenti soggetti responsabili della *conduit company* (formalmente estera), allorché all'esito dell'acquisizione probatoria si riuscisse a dimostrare che in ossequio alla normativa sulla stabile organizzazione e a quella sulla esteroinvestizione societaria²⁶, sugli stessi ricadeva l'obbligo di presentare la dichiarazione in Italia. Anche in tal caso dovrà essere superata la prevista soglia di punibilità, mentre dovrà essere più attenta l'esplorazione dell'elemento soggettivo degli agenti, i quali molto probabilmente sosterranno a propria difesa di non aver adempiuto alla presentazione della dichiarazione nella considerazione di non esservi obbligati. Ovviamente, anche in questo caso, un'adeguata indagine può portare a far emergere i rapporti di coesistenza e magari di concorso (se non di associazio-

²⁵ Per completezza va ricordato che laddove si accertasse un'ulteriore condotta da parte degli amministratori delle cartiere volta all'occultamento delle scritture contabili, ovvero alla loro distruzione, essi potrebbero rispondere anche della violazione dell'art. 10 del Dlgs 74/00, il quale punisce "con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari". Per la configurabilità del prescritto requisito non è necessario che si verifichi in concreto una oggettiva ed assoluta impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari, ma è sufficiente un'impossibilità anche relativa, a nulla rilevando che tale ricostruzione possa essere effettuata attraverso elementi desumibili *aliunde*.

²⁶ Vedi i riferimenti riportati nella precedente nota nr. 4.

do d'imposta".

La novella ha costituito una delle più rilevanti novità nel sistema penal-tributario dell'ultimo periodo che si è concretizzata nella reintroduzione di un reato di natura "formale" che si pone in contrapposizione alla filosofia "sostanzialistica" che ha ispirato la riforma del sistema nel 2000. Il nuovo sistema penale, cioè, contempla fattispecie illecite di danno effettivo per l'Erario conseguente all'evasione²⁸.

Come noto, infatti, le figure prese a riferimento dal legislatore del 2000, caratterizzate dal dolo specifico, sono incentrate sulla dichiarazione annuale. Viene in evidenza la scelta operata di porre l'attenzione "sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta"²⁹.

L'introduzione del 10-bis, pertanto, ha rappresentato un passo indietro e trova giustificazione nella constatazione che l'abrogazione della rilevanza penale del mancato pagamento delle imposte (salve le ipotesi delittuose previste dall'articolo 11 del Dlgs n. 74/2000, per chi si sottrae con condotte fraudolente al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte), secondo il generale principio ispiratore della riforma recata dal decreto legislativo da ultimo citato, aveva comportato una contrazione del gettito, a motivo della scarsa dissuasione delle sanzioni amministrative poste dall'ordinamento quale conseguenza del mancato versamento spontaneo.

Indotto da un simile intento di ripensamento dell'assetto sanzionatorio penale tributario, il legislatore con il menzionato articolo 35, comma 7, del Dl 223/2006, ha inserito nel Dlgs 74/2000 i due articoli 10-ter e 10-quater, entrambi finalizzati a reprimere condotte omissive che si concretizzano nel mancato versamento di imposte.

In particolare, con l'articolo 10-ter citato si mira a sanzionare penalmente i fenomeni di evasione in sede di riscossione. Tale scelta deriva anche dall'avvertita necessità di contrastare il fenomeno delle frodi "carosello", laddove l'omes-

²⁸ Vedi Fabio Carrirolo e Giuseppe Tucci, *op. cit.*.

²⁹ Relazione governativa al Dlgs n. 74/2000, ove viene, inoltre, sottolineato che "già al riguardo premettere e sottolineare che, nella cornice del nuovo sistema, il mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta ed i relativi accessori - una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione - non assume in alcun caso rilevanza penale (...). In linea con le indicazioni della legge delega (art. 9, comma 1, lettera a), n. 4), la sanzione penale è stata per converso mantenuta e rafforzata riguardo alle condotte fraudolente - delle quali l'alienazione simulata costituisce l'esempio paradigmatico - che il debitore d'imposta ponga in essere su propri od altrui beni al fine di frustrare la procedura di riscossione coattiva".

so versamento dell'Iva rappresenta, di norma, uno dei passaggi nei quali si articola la complessiva condotta fraudolenta. In tali casi, infatti, le cartiere, come detto, omettono, a fronte dell'adempimento formale degli obblighi Iva da parte degli altri soggetti, il versamento dell'imposta (che viene poi solitamente ripartito fra tutti). Anche se, come più volte ribadito, nella prassi delittuosa difficilmente le cartiere che omettono il versamento dell'Iva adempiono all'obbligo dichiarativo.

In merito alla decorrenza temporale della disposizione normativa in esame, la circolare n. 28/2006 ha chiarito che la stessa trova applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006, riguardanti l'Iva risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

La decorrenza temporale come sopra evidenziata deriva dalla duplice circostanza che:

- il Dl 223/2006 è entrato in vigore il 4 luglio 2006;
- il delitto in trattazione si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'Iva relativa alla dichiarazione dell'anno precedente.

L'articolo 10-*quater* (indebita compensazione) sopra citato testualmente, punisce la compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti.

La norma si applica ai tributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 9/7/1997, n. 241. Com'è noto, la disposizione da ultimo citata consente al contribuente di utilizzare, nel nuovo sistema dei versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, l'eventuale compensazione dei crediti dello stesso periodo nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

6. La sentenza nr. 252/05 del Tribunale di Forlì. La metodologia d'indagine e la valutazione della prova.

La sentenza in rassegna rappresenta un buon punto di partenza per operare delle riflessioni in merito alle metodologie investigative generalmente adottate dagli organi investigativi tributari nello specifico settore delle frodi carosello e sulla conseguente valutazione delle prove in fase dibattimentale.

Occorre premettere che i giudici di primo grado, nell'appurare l'esistenza del meccanismo fraudolento descritto nel precedente paragrafo 3, hanno riconosciuto la coesistenza di due associazioni a delinquere composte dai vari partecipi al sodalizio criminale.

L'individuazione delle due associazioni è derivata dal fatto che la nota società *broker*, in realtà, alimentava due circuiti fraudolenti paralleli e simili a quello rappresentato in fig. 3, ma non tutti i soggetti coinvolti erano a conoscenza della compresenza dei due canali illeciti. I giudici pertanto, hanno ritenuto sussistere sia l'elemento strutturale del reato associativo, che la permanenza del vincolo associativo nell'ambito di un dolo partecipativo e non solo la presenza di un semplice concorso di persone *ex art. 110 c.p.*

A fronte di una corretta qualificazione giuridica associativa, a parere dello scrivente, è però seguita una contestazione dei reati base condivisibile solo in parte, per le motivazioni che seguono.

L'unico reato penal-tributario contestato (in concorso) è stato quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti, tipizzato dall'art. 8 del DL 74/00.

Come ampiamente detto in precedenza, il dolo richiesto dalla fattispecie criminosa è quello specifico di consentire l'evasione a terzi e non a se stessi. A ben vedere nel caso accertato, emettono fatture soggettivamente false il soggetto *broker*, la *conduit company* e la cartiera, mentre ricevono le stesse la *conduit company*, la cartiera e le società filtro. Per meglio comprendere la qualificazione giuridica delle condotte, analizziamo la posizione di ognuno dei soggetti citati:

Il *broker* emette fatture soggettivamente false, ma affinché ciò divenga penalmente rilevante è necessario dimostrare che tale emissione avviene nella consapevolezza che i destinatari della merce ceduta differiscono da quelli formalmente indicati in fattura e che, in aggiunta a ciò, l'emissione avvenga nell'intenzione di consentire a terzi l'evasione. Appare evidente come sia arduo il percorso probatorio richiesto, il quale può essere intrapreso solo a seguito di una adeguata attività investigativa che, occorre sottolineare, non è mancata nel caso *de quo*.

Solo un'ideale esplorazione investigativa in riferimento ai legami intercorrenti tra i vari soggetti può permettere di svelare la reale posizione del *broker* e, dunque, ciò che realmente si cela dietro fatturazioni formalmente ineccepibili, seguite da corrette contabilizzazioni, dall'adempimento degli obblighi statistici comunitari e dall'effettuazione/ricezione dei pagamenti attraverso i canali bancari.

La posizione del *broker*, a ben vedere, è quella più difficile da qualificare in termini di responsabilità penale e solo un'ampia attività di polizia giudiziaria – perquisizioni, intercettazioni e perquisizioni operate non solo presso le sedi dichiarate, ma anche presso quelle occulte –, può condurre il giudice a correttamente attribuire ad esso la consapevolezza dell'esistenza della frode.

Nel caso in esame tutto questo è stato posto in essere e detti legami sono stati ricostruiti con dovizia di particolari dagli investigatori, per poi essere significativamente valorizzati dal consulente tecnico del Pubblico Ministero.

Sono state rinvenute fonti probatorie di ineccepibile valenza in merito alla "fittizietà" (*de converso* al reale tragitto) dei trasporti, alla modalità di gestione del magazzino del soggetto *broker*, alla politica commerciale adottata da quest'ultimo, ai rapporti istaurati con le altre società e con i relativi responsabili formali od occulti, alla pretestuosità dei pagamenti canalizzati attraverso gli istituti di credito al fine di precostituire l'alibi finanziario, alla ricostruzione delle sedi effettive in territorio nazionale delle *conduit company*.

Questi elementi hanno permesso di affermare che il responsabile legale della società *broker* era consapevole del reale percorso delle merci e della successiva condotta evasiva e fraudolenta.

Appare dunque corretta la qualificazione giuridica, sia sul piano dell'elemento oggettivo che soggettivo, della condotta del responsabile legale della società *broker* come rientrante nella previsione normativa di cui all' art. 8 del DL 74/00.

Le *conduit company* ricevono ed emettono le note fatture soggettivamente false. Ebbene, nel corso del giudizio è emerso con chiarezza che la reale sede delle stesse era da ravvisare in territorio nazionale e pertanto, correttamente è sta-

ta imputata la condotta delittuosa di cui all'art. 8 ai relativi responsabili legali. Agli stessi non è stata contestata la condotta delittuosa di cui all'art. 5 e cioè l'omessa fatturazione e ciò probabilmente nell'ottica che le stesse non superavano la soglia di punibilità in considerazione dei bassissimi margini applicati sulle (ri)fatturazioni.

Le *cartiere* ricevendo ed emettendo le fatture soggettivamente false di cui sopra pongono in essere l'evasione per così dire sostanziale (non versando l'iva). Per tale ragione appare meno corretto qualificare la condotta dei relativi responsabili quale violazione dell'art. 8, in quanto pare essere assente il richiesto il dolo specifico. Nell'agire, infatti, essi operano con l'intenzione dell'evasione diretta ed omettendo la dichiarazione dei redditi, dovrebbero rispondere di omessa dichiarazione ex art. 5 del DL 74/00, nonché, al limite, di concorso in emissione di fatture false con gli altri partecipi al consorzio criminoso.

I *buffer* ricevendo e contabilizzando le fatture soggettivamente false, correttamente non rispondono di dichiarazione fraudolenta in quanto essi agiscono con l'intento di far evadere le cartiere³⁰, e non con quello dell'evasione diretta.

Tutti i partecipi all'illecito, inoltre, sono stati condannati per truffa aggravata³¹ *“con riferimento alle somme dovute a titolo di Iva da parte della ... (società broker n.d.r.) sulle vendite apparentemente effettuate in Spagna e in Olanda, ma concernenti merci effettivamente vendute in Italia, rispetto alle quali ... (la società broker n.d.r.) aveva illecitamente usufruito del regime di sospensione”*.

È stato ritenuto possibile il concorso tra le due fattispecie delittuose di truffa e di emissione di fatture per operazioni inesistenti, nell'ottica che la prima ha avuto ad oggetto un ingiusto profitto insistente in un imposta diversa da quella evasa dalle cartiere.

Vi è un costante orientamento giurisprudenziale che esclude il concorso tra le due fattispecie nel momento in cui la truffa è mirata all'evasione della stessa imposta sottesa dal reato fiscale³², ma vi sono pronunce che lo ammettono fuori

³⁰ *Ex pluribus*, A. Perini, *Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario*, in *Diritto penale e processo*, nr. 11/2001, pag. 1411. G. Maccagni, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, in *“il fisco”* n. 42 del 13 novembre 2000, pag. 12544. Tali autori sono orientati ad escludere la punibilità ex articolo 2 in seguito alla mancata integrazione del dolo specifico, nei casi di inesistenza “solo” soggettiva, tra cui rientra il caso di specie.

³¹ *Ex art.* 640, n. 1 e 61 n. 7 c.p..

³² Cass. pen. Sez. II, n. 47701 del 12.12.03 oppure cass. pen. sez. II, n. 7996 del 24.02.2004 la quale sostiene che: *“il delitto di frode fiscale si pone in rapporto di specialità rispetto a quello di truffa aggravata a norma del secondo comma n. 1 c.p., in quanto è connotato da uno specifico artificio e da una condotta vincolata. L'ulteriore elemento, costitutivo dell'evento di danno, non pone le due norme in rapporto di specialità reciproca, perché il suo verificarsi è posto al di fuori della fattispecie oggettiva: è indifferente che esso si verifichi, occorrendo solo che vi sia collegamento teologico sotto il profilo intenzionale.*

³³ Cass. pen. Sez. III, n. 1193 del 07.07.00.

da quest'ultima ipotesi³³.

L'artificio richiesto dalla norma incriminatrice è stato ravvisato nella produzione della documentazione falsa ad opera del *broker*, ritenendo questa idonea a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria, indotta in tal modo "a un atto dispositivo in termini omissivi ovvero ad un comportamento (l'omessa pretesa del pagamento dell'imposta) produttivo di conseguenze sfavorevoli per l'Erario, consistenti in una perdita di arricchimento con corrispondente vantaggio patrimoniale per l'autore della condotta che non versa quanto sarebbe dovuto sull'imponibile dell'operazione economica".

L'imposta non corrisposta sarebbe stata quella che il *broker* avrebbe dovuto liquidare in dogana all'atto dell'importazione della componentistica *hardware* dai paesi del *far est*, se non avesse utilizzato in compensazione il proprio *plafond*, la cui consistenza veniva poi alimentata dalla successiva fatturazione (soggettivamente fasulla) degli stessi beni alla *conduit company* comunitaria.

Infine, i partecipi all'illecito sono stati condannati per violazione dell'art. 501 co. I e II c.p., in quanto la loro condotta avrebbe cagionato "un consistente abbassamento dei prezzi della componentistica all'interno del relativo mercato nazionale, attuato non tramite una ordinaria logica commerciale, ma attraverso l'abbattimento fraudolento dell'imponibile ai fini dell'evasione dell'Iva".

In motivazione è stato sottolineato il volume quantitativo della merce movimentata all'interno del meccanismo fraudolento e la consistente ramificazione della distribuzione dei prodotti da parte delle ditte acquirenti, al fine di giustificare l'asserito effetto anomalo al ribasso provocato sul mercato nazionale.

Anche la norma incriminatrice da ultimo citata, però, contempla un dolo specifico e cioè quello di agire al fine di turbare il mercato interno dei valori e delle merci. Ebbene, tale profilo intenzionale, a mio parere, è difficilmente riscontrabile nella condotta degli agenti, i quali sicuramente hanno agito al fine di consentire a se e agli altri sodali l'evasione Iva e al limite – volendo accogliere le argomentazioni su esposte – con l'ulteriore fine di procurare un ingiusto profitto (con altrui danno) in violazione dell'art. 640 c.p..