SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR DI PRESENTAZIONE DEL
MANUALE PROFESSIONALE DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO 2021

«L'uso di false fatture tra consapevolezza della frode e incolpevole partecipazione»

avv. Angela La Rosa

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

1. Uno sguardo d'insieme: le frodi nel mondo IVA

- In ambito IVA, un rischio di evasione può concretamente profilarsi tramite l'utilizzo di svariati "strumenti" che possano in qualche misura alterare la normale "simmetria" esistente tra rivalsa e detrazione; nella prassi, i meccanismi fraudolenti possono essere più o meno "sofisticati" e vengono di norma posti in essere mediante l'interposizione all'interno di un determinato circuito commerciale di una o più società "cartiere", amministrate da meri prestanome, prive di consistenza patrimoniale e destinate a scomparire nel giro di pochi anni.

- Condizione indefettibile affinché sussista un concreto rischio di perdita di gettito erariale è che, al contempo:
  - l'emittente (cedente/prestatore sul piano documentale) sia un soggetto non aggredibile dall'Erario;
  - il destinatario della fattura eserciti il diritto di detrazione dell'imposta addebitata dall'emittente e non versata all'Erario.

.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

2. Le frodi carosello

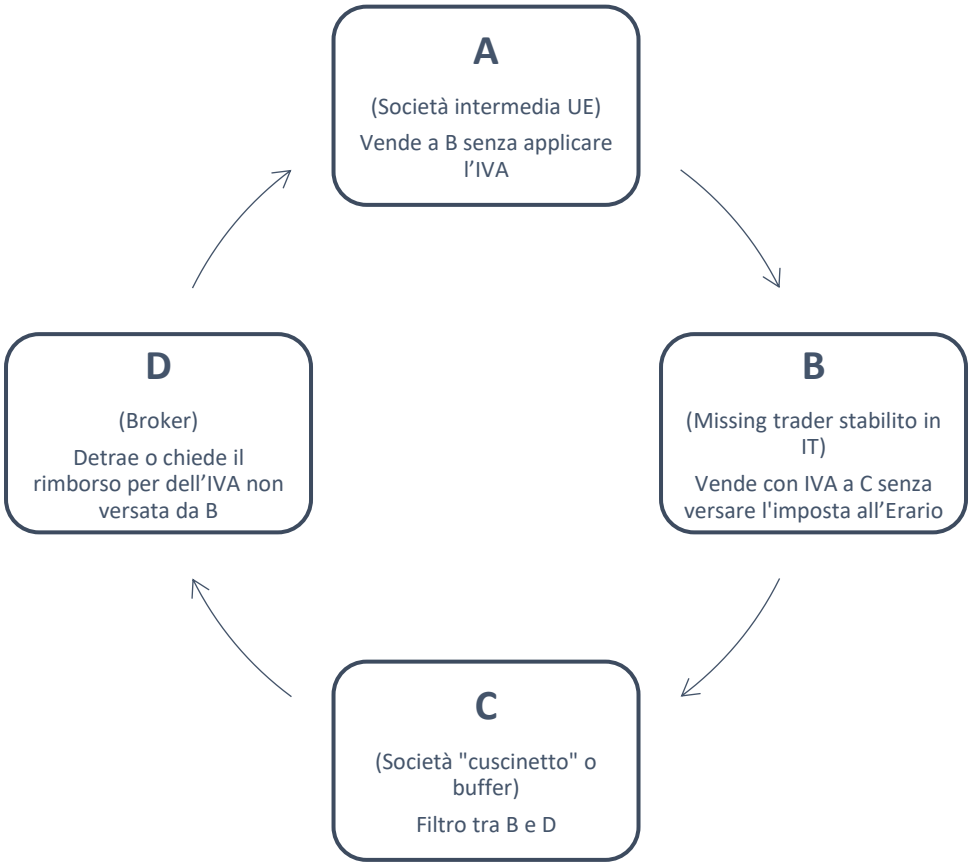
- Lo schema caratteristico delle «frodi carosello» è stato efficacemente descritto già nella **Relazione COM(2004) 260 della Commissione CE del 16 aprile 2004** "*sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA*":

  «*una cosiddetta "società intermedia" (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una "società fittizia" (B) in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l'IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata "broker". La "società fittizia" incassa l'IVA sulle vendite fatte al "broker", ma non versa l'IVA all'Erario e scompare. Il "broker" (C) chiede il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati presso B. Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è pari all'IVA pagata da C a B. In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete, e questo spiega l'appellativo di "frode carosello". Per sviare le indagini sull'IVA, le merci vengono spesso fornite da (B) a (C) tramite società intermediarie, denominate "società cuscinetto". Può capitare che la società cuscinetto sia all'oscuro della frode in atto, ma nella maggior parte dei casi è conscia del fatto di essere coinvolta in un tipo di transazione irregolare (data la natura insolita della transazione commerciale*)»

.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

2. Le frodi carosello



SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

2. Le frodi carosello.

- Beneficio:
  - Diretto: nel caso in cui l'imposta non versata venga spartita tra i vari operatori della filiera
  - Indiretto: nel caso in cui, per effetto del mancato pagamento del tributo i successivi acquirenti riescano ad ottenere un prezzo di vendita particolarmente concorrenziale e giustificato, appunto, dal mancato versamento dell'IVA

  - Extrafiscale

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

2. Le frodi carosello.

- *Operazioni a rischio*:

  - scambi intra-comunitari di beni (d.l. n. 331/1993)
  - cessioni all'esportazione (art. 8 d.P.R. n. 633/1972)
  - depositi IVA (art. *50-bis* d.l. n. 331/1993)
  - regime del "margine" (art. 36 e ss. d.l. n. 41/1995)
  - …

In tutte queste ipotesi, non essendo l'acquisto gravato da IVA, il *missing trader* (ossia, la società cartiera interposta dagli artefici della frode) non deve corrispondere il tributo al proprio fornitore e può omettere sistematicamente il versamento dell'imposta addebitata agli acquirenti, senza subire alcuna "perdita" dal punto di vista finanziario. A fronte degli ingenti debiti IVA accumulati dalla cartiera (e non riscuotibili per assenza di beni aggredibili e/o scomparsa dei *missing trader*), gli acquirenti possono per contro detrarre l'imposta versata alle controparti negoziali, con conseguente *gap* tra il tributo incassato e quello dovuto all'Erario.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

2. Le frodi carosello

Diniego della detrazione esercitata abusivamente o fraudolentemente dall'operatore colpevolmente coinvolto nel frode IVA.

- L'esigenza di contrastare il fenomeno delle frodi IVA ha condotto la Corte di Giustizia all'elaborazione di rigorosi principi, volti a limitare l'esercizio del diritto di detrazione da parte dei soggetti passivi di imposta che, sulla base della diligenza che può essere mediamente pretesa dagli operatori economici, «***sapevano o avrebbe dovuto sapere che l'operazione ... si iscriveva in un'evasione dell'IVA***» (si v., *ex plurimis*, CGCE, sentenza 12 gennaio 2006, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen; CGCE, sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, Halifax; CGCE, sentenza 27 settembre 2007, C-409/04, Teleos; CGCE, sentenza 27 settembre 2007, C-146/05, Collée; CGCE, sentenza 7 dicembre 2010, C-285/09, R.; CGUE, sentenza 6 dicembre 2012, C-285/11, Bonik; CGUE, sentenza 13 febbraio 2014, C-18/13, Maks Pen CGUE, sentenza 21 giugno 2012, C-80/11 e C-142/11, Mahagében e Dávid; CGUE, sentenza 18 dicembre 2014, C-131/13, Italmoda; CGUE, sentenza 22 ottobre 2015, C-277/14, PPUH; CGUE, sentenza 20 giugno 2018, C-108/17, Enteco Balti; CGUE, sentenza 4 giugno 2020, C-430/19, SC C.F.).

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

3. Le fattispecie di rilievo in sede penale: il reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000)

- Art. 2 d.lgs. n. 74/2000.
  «È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte … sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni … elementi passivi fittizi»

- Art. 1, lett. a) d.lgs. n. 74/2000.
  «a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti … emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi»

L'acquirente che partecipi al meccanismo fraudolento esporrà in dichiarazione elementi passivi fittizi sul piano IVA, in quanto riferibili ad un'operazione diversa da quella realmente effettuata ed intercorsa con il reale fornitore del bene o servizio (**inesistenza soggettiva**); o, ancora, radicalmente inesistente (**inesistenza oggettiva**)

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

3. Le fattispecie di rilievo in sede penale: il reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000)

- *Le fatture emesse nell'ambito di una frode carosello si prestano ad integrare, sotto il profilo oggettivo, gli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000. E' sempre vero?*

  - In una frode IVA possono essere coinvolti soggetti con ruoli diversi, che partecipano al circuito talvolta in maniera del tutto inconsapevole.
  - Non è infrequente che, in sede fiscale, venga contestata l'indetraibilità dell'IVA anche in relazione ad acquisti effettuati da *buffer* o società cuscinetto. Ciò, sebbene si tratti di operazioni «esistenti» e correttamente documentate sul piano soggettivo o oggettivo.
  - Il diniego della detrazione si fonda sul principio secondo cui i diritti accordati dalla direttiva IVA non possono essere invocati «fraudolentemente o abusivamente».
  - Ammesso che la negligenza dell'operatore possa fondare una responsabilità di carattere «oggettivo» sul piano fiscale, si dovrebbe escludere che contestazioni di tal fatta possano integrare, sul piano oggettivo, gli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 2.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

4. La consapevolezza della frode nell'esperienza giurisprudenziale

- La "buona fede" del contribuente è un requisito che consente di anteporre la salvaguardia della neutralità dell'IVA per gli operatori economici all'esigenza – altrettanto primaria – di contrasto alle frodi o evasioni d'imposta.
- Eloquente è, in proposito, tra le altre, la sentenza 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11:
  - "*gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112/CE … ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto di cui egli è debitore, l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi subfornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni*".

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

4. La consapevolezza della frode nell'esperienza giurisprudenziale

- Ancor più stringenti sono i paletti fissati, da ultimo, nella sentenza 22 ottobre 2015, C-277/14, PPUH:
  - "*La determinazione delle misure che, in una fattispecie concreta, possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA per assicurarsi che le sue operazioni non si iscrivano in un'evasione commessa da un operatore a monte dipende, essenzialmente, dalle circostanze di detta fattispecie (v. sentenza Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 59, nonché ordinanza Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punto 37). Se è vero che un tale soggetto passivo può vedersi obbligato, quando disponga di indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, ad assumere informazioni sull'operatore presso il quale intende acquistare beni o servizi al fine di sincerarsi della sua affidabilità,* ***l'amministrazione tributaria non può tuttavia esigere in maniera generale che detto soggetto passivo, da un lato, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte, verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, disponga di documenti a tale riguardo*** *(v., in tal senso, sentenze Mahagében et Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 60 e 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 49, nonché ordinanza Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punti 38 e 39*)".

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

4. La consapevolezza della frode nell'esperienza giurisprudenziale

- Gli orientamenti della Corte di Cassazione

➢ Cass., sez. V, n. 17818/2016: "*nelle "frodi carosello" ... l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli **elementi di fatto della frode**, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario ... tanto potendo fare, sia dando la prova che tale soggetto era direttamente coinvolto nel fatto illecito ..., sia fornendo anche la prova indiretta della consapevolezza della frode, mediante indicazione di quegli **elementi oggettivi che, avuto riguardo alle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore "eiusdem generis ac professionis" a sospettare della irregolarità della operazione***".

➢ Cass., sez. V, ord. n. 16780/2021, ribadisce: "*la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad **elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore**, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di **indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente**; incombe sul contribuente la prova contraria ... di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, **la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto***"

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

4. La consapevolezza della frode nell'esperienza giurisprudenziale

- Tra indici che possono destare "sospetto" ed essere sintomatici di una frode IVA, la giurisprudenza annovera (v. Cass., sez. V., n. 9851/2018; n. 20587/2019; n. 22515/2020; n. 10448/2021; n. 11621/2021):

  - l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato;
  - la presenza e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione;
  - l'utilizzo di canali paralleli di mercato;
  - la tempistica dei pagamenti, soprattutto se operati su conti esteri o effettuati in contanti;
  - il numero, la qualità e la durata delle transazioni.

- Nell'impossibilità di dare una prova «diretta», la connivenza del cessionario/committente è, di norma, ricavata sulla base di **elementi indiziari** e di natura presuntiva.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

5. Frodi IVA e "indicatori" rilevanti nell'analisi UIF *"Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere"*

- L'analisi descrive le cartiere come aziende medio-piccole, con ricavi molto volatili e una elevata correlazione fra ricavi e costi, che si contraddistinguono:
  - da un punto di vista **soggettivo**, per una dotazione patrimoniale minima, l'assenza di finanziamenti bancari, la breve vita e/o le frequenti variazioni di sede sociale, la gestione affidata a soggetti molto anziani o giovanissimi;
  - da un punto di vista **oggettivo**, per una movimentazione bancaria molto rilevante. Sui conti delle società cartiere raramente si osservano operazioni tipiche delle imprese reali, come pagamenti di utenze, di tributi, emolumenti ecc., mentre in genere il saldo contabile del rapporto è prossimo allo zero. Il bilancio, se presente, è di norma di tipo abbreviato con un attivo molto elastico, mentre il passivo ha, in genere, un ridotto capitale d'apporto. Il conto economico è connotato da elevati ricavi che crescono esponenzialmente in un breve arco temporale e contemporaneamente da uno scarso valore aggiunto operativo. I costi tipici che si rinvengono sono quelli per materie prime e per servizi, mentre sono assenti o quasi i costi del personale.
- Sulla base di tali dati (di natura esperienziale) l'analisi individua una serie di indici legati al rapporto tra (i) immobilizzazioni materiali e attivo; (ii) interessi/oneri finanziari e ricavi; (iii) patrimonio netto e passivo; (iv) acquisti netti e costi per servizi e godimento di beni di terzi sul totale dei ricavi; (v) spese per il personale e ricavi.
- Tanto più questi indicatori sono "bassi", quanto più è elevata la probabilità di trovarsi in presenza di una cartiera.

SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

6. Dal binario tributario a quello penale

- Sul **versante fiscale**, la partita si gioca sui profili legati alla diligenza e al grado di "colpevolezza" dell'acquirente coinvolto nella frode IVA.

- Sul **versante penale**:

1) quale valenza possono assumere le presunzioni impiegate dall'A.f. per il disconoscimento della detrazione IVA e fondate sull'*id quod plerumque accidit*?
2) il giudizio di "responsabilità" colposa e para-oggettiva fondato sul «*non poteva non sapere*» può integrare gli estremi del dolo di evasione per il reato di cui all'art. 2?

WWW.SALVINIESOCI.IT