

**LE FRODI IVA NEL CONTESTO INTRA-UNIONALE**  
**Responsabilità (il)limitata dell'operatore coinvolto**

**PROFILI PENALI DEL COINVOLGIMENTO ESTERNO**  
**DELL'OPERATORE NELLA FRODE**

Avv. Armando Simbari

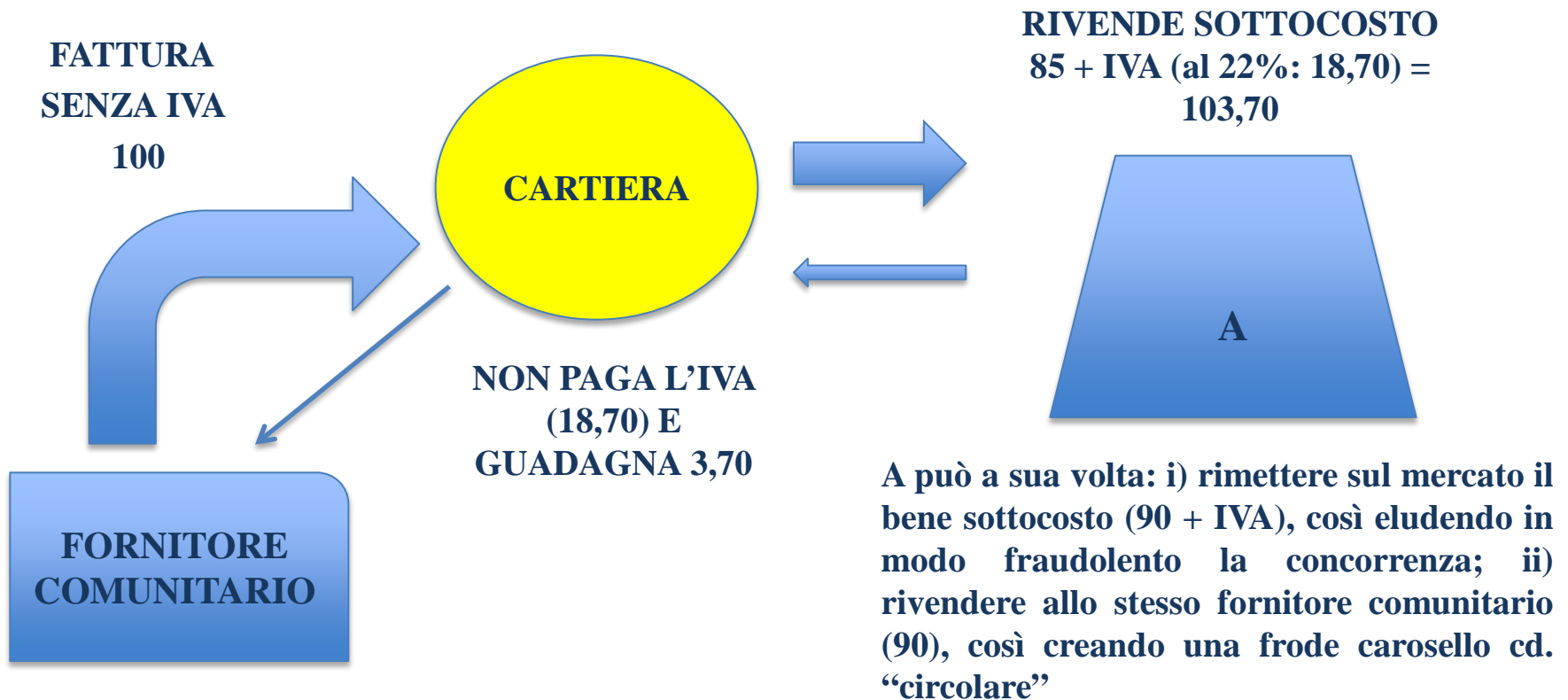
**Roma, 15 aprile 2015**

**DINOIA FEDERICO PELANDA SIMBARI USLENGHI**  
**AVVOCATI**

# LE FRODI CAROSELLO

## Ipotesi a)

Tra il venditore comunitario (*conduit company*) e il destinatario effettivo del bene (A) si interpone una società cd. “cartiera” (*missing trader*), la quale cede “sottocosto” la merce e non versa l’IVA che le viene corrisposta.

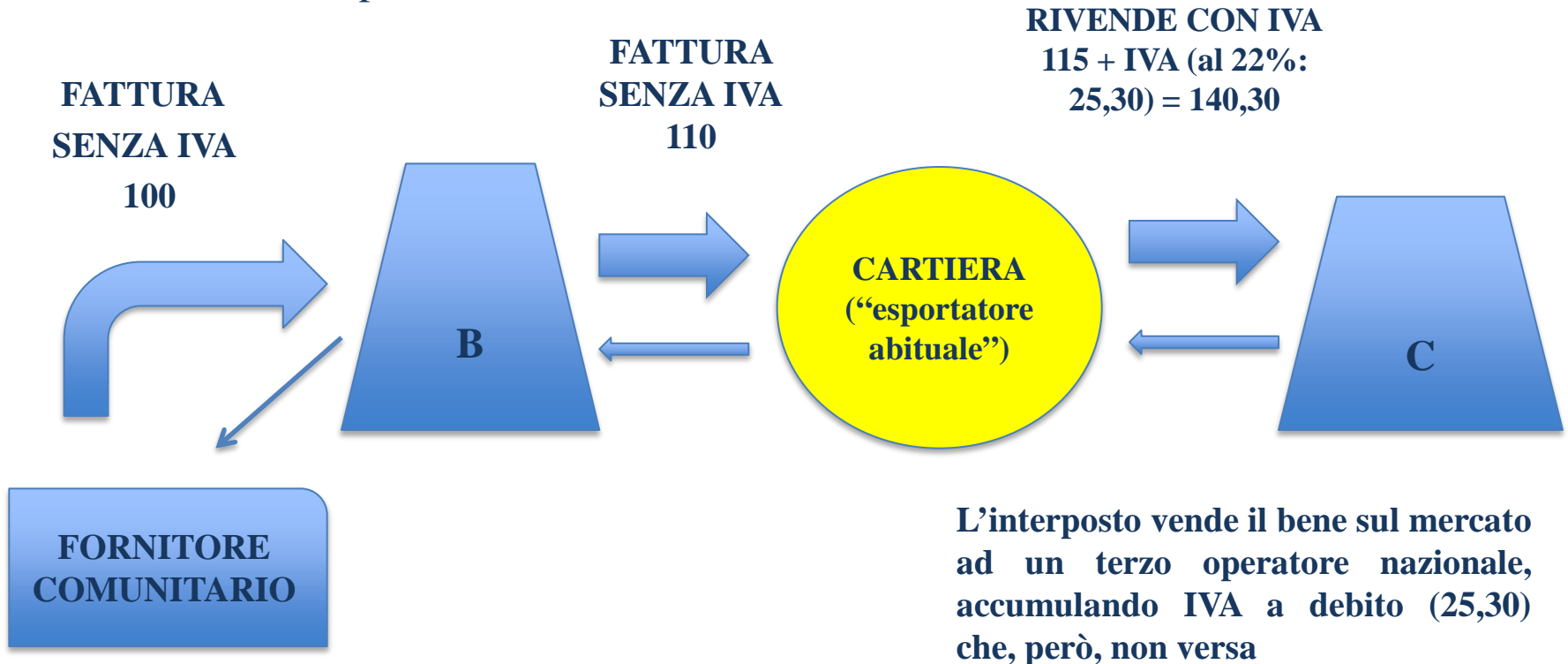


## Ipotesi a)

- Plurimi vantaggi per l'operatore:
  1. **ECONOMICO** (acquisto ad un prezzo inferiore a quello di mercato);
  2. **FISCALE** (indebito credito IVA);
- L'IVA formalmente versata dal reale acquirente alla società "cartiera" non viene versata all'Erario;
- Logica della "spartizione" dell'Iva (art. 2 d.lgs. 74/2000: "*... al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*");
- **Giurisprudenza:** i costi sostenuti dall'operatore, in quanto afferenti a fatture per operazioni **soggettivamente** inesistenti, non possono concorrere nella formazione del reddito d'imposta.

## Ipotesi b)

L'interposto ("cartiera"), dichiarando di essere un "esportatore abituale", acquista da un fornitore nazionale (B) senza pagamento dell'IVA, a norma dell'art. 8, co. 3, D.P.R. n. 633/1972: nel caso in cui la dichiarazione d'intento presentata al fornitore italiano sia falsa, l'interposto beneficerà di un'indebita esenzione e, una volta ceduto il bene, non verserà l'IVA corrisposta dal cessionario.



# CONSEGUENZE PENALI PER L'OPERATORE

## Ipotesi a) – Frode carosello “a monte”

Nei confronti dell'operatore (A) la giurisprudenza ravvisa il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*)

- Fatture per operazioni **soggettivamente** inesistenti
- Art. 1 lett. a) d.lgs. 74/2000: “Per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o gli altri documenti ... che riferiscono l'operazione a **soggetti diversi** da quelli effettivi”

## GIURISPRUDENZA

- “Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 2) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla **sola inesistenza oggettiva**, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti mentre, **con riguardo all'IVA**, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura” (Cass. pen., sez. III, 14 novembre 2011, n. 41444; v. anche Cass. Pen., sez. III, 14 gennaio 2010, n. 10394)
- “Il fenomeno evasivo riconducibile alle fatture soggettivamente inesistenti **non** rileva, per ciò che attiene all'utilizzatore, ai fini delle imposte sui redditi, poiché, trattandosi di fatture rappresentanti comunque operazioni oggettivamente vere, i costi in esse rappresentate sono reali, effettivamente sostenuti dal destinatario del documento” (MACCAGNANI, Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore, in *Il Fisco*, n. 24, 2000).

➤ **NO** concorso nel reato commesso dalla “cartiera” (art. 8 d.lgs. n. 74/2000)

**Art. 9 d.lgs. n. 74/2000:** *“In deroga all’art. 110 del codice penale:*

*(...)*

*b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall’art. 8”.*

- Logica della “spartizione”: art. 416 c.p.

# CONSEGUENZE PENALI PER L'OPERATORE

## Ipotesi b) – Frode carosello “a valle”

Nei confronti dell'**operatore** (B) la giurisprudenza ravvisa il **reato di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74/2000** (*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*)

Reato a dolo specifico: “ ... *al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto*”

## GIURISPRUDENZA

- “*La fattispecie prevista dal d.lgs. n. 74 del 2000, art. 8, (...) si configura come **reato di pericolo astratto**, in quanto mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, sicché è stata anticipata dal legislatore, nella configurazione della predetta fattispecie criminosa, la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione. La configurabilità del reato è, pertanto, svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, venendo puniti comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del citato interesse erariale” (Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2009, n. 28654)*
- “*Il reato di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74/2000) è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, sia per l'ampiezza della norma che si riferisce genericamente ad 'operazioni inesistenti', sia perché anche in tal caso è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto” (Cass. pen., sez. III, 17 marzo 2010, n. 20353, rv. 247110)*

**DINOIA FEDERICO PELANDA SIMBARI USLENGHI**  
**AVVOCATI**

➤ **NO** concorso nel reato commesso dalla “cartiera” (art. 2 d.lgs. n. 74/2000)

**Art. 9 d.lgs. n. 74/2000:** *“In deroga all’art. 110 del codice penale:*

*a) l’emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall’art. 2*

- Logica della spartizione: art. 416 c.p.



# Reati tributari e truffa: un connubio possibile?

## SPECIALITA' DEL REATO TRIBUTARIO RISPETTO ALLA TRUFFA AI DANNI DELLO STATO

### Truffa / Illecito Fiscale: possibilità di contestare il d.lgs. n. 231 del 2001

- *“Il reato tributario è delitto speciale, (che) si caratterizza come reato di pericolo o di mera condotta, per il quale la tutela è anticipata, perché la sua consumazione prescinde dal verificarsi dell’evento di danno, consistente nel conseguimento di un indebito vantaggio” (ex plurimis, Cass. pen., sez. II, 29 gennaio 2004, Grieco, rv. 228795; Cass. pen., sez. II, 5 giugno 2008, n. 28676, Puzella, rv. 241110);*
- *Una diversa linea interpretativa si porrebbe, d’altro canto, in insanabile contraddizione con la linea di politica criminale e con la ratio che ha ispirato il legislatore, nell’ambito della sua discrezionalità, in occasione della recente riforma. Questa muove, difatti, dall’opzione fondamentale dell’abbandono del modello del c.d. ‘reato prodromico’, caratteristico della precedente disciplina (...). Strategia, questa, che, come si legge nella relazione ministeriale, ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell’evasione, **negando** rilevanza penale autonoma alle violazioni ‘a monte’ della dichiarazione stessa” (Cass. sez. V, 15 dicembre 2006 n. 3257, in Cass. pen. 2007, fasc. 12, p. 4613).*

# Reati tributari e truffa: un connubio possibile?

## Sezioni Unite Giordano

(Cass. pen., sez. U, 28 ottobre 2010 – dep. 19 gennaio 2011, n. 1235)

- *“In definitiva, qualsiasi condotta di frode al fisco non può che esaurirsi all’interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa”.*
- *“La tutela dei suddetti interessi deve essere attuata mediante un sistema sanzionatorio che è esaustivo degli interventi repressivi ... Vi è, dunque, una generale specialità delle previsioni tributarie in materia di frode fiscale, le quali, in quanto disciplinano condotte tipiche e si riferiscono ad un determinato settore di intervento della repressione penale, esauriscono la connessa pretesa punitiva dello Stato”*
- *“Il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità, che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all’interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell’interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali”*

# L'ELEMENTO SOGGETTIVO NEI REATI TRIBUTARI

- Tutti i reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000 sono puniti a titolo di **dolo**: rappresentazione e volizione di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie di reato

**Definizione di dolo** (Cass, pen., sez. U, ThyssenKrupp):

*“Il dolo esprime la più intensa adesione al fatto, costituisce la forma fondamentale, generale ed originaria di colpevolezza e rappresenta il criterio ordinario di imputazione soggettiva. Esso è conoscenza e volontà in relazione agli elementi del fatto storico propri del modello legale descritto dalla norma incriminatrice, ovvero rappresentazione e volizione del **fatto di reato**”*

- Compatibilità con il **dolo eventuale**:

- *“La dichiarazione annuale fraudolenta contemplata dalla nuova fattispecie di cui all’art. 2 d.lgs. n. 74/2000 costituisce un "elemento specializzante" della pregressa ipotesi di frode fiscale, la cui volizione e rappresentazione è già insita nella condotta utilizzatrice, almeno a titolo di **dolo eventuale**”* (Cass. pen., sez. U, n. 27 del 2000, Di Mauro)

# L'ELEMENTO SOGGETTIVO NEI REATI TRIBUTARI

## Il dolo eventuale

*“In tema di elemento soggettivo del reato, per la configurabilità del dolo eventuale, anche ai fini della distinzione rispetto alla colpa cosciente, occorre la rigorosa dimostrazione che l'agente si sia confrontato con la specifica categoria di evento che si è verificata nella fattispecie concreta aderendo psicologicamente ad essa e a tal fine l'indagine giudiziaria, volta a ricostruire l'“iter” e l'esito del processo decisionale, può fondarsi su una serie di indicatori quali: ..... h) il contesto lecito o illecito in cui si è svolta l'azione nonché la possibilità di ritenere, alla stregua delle concrete acquisizioni probatorie, che l'agente non si sarebbe trattenuto dalla condotta illecita neppure se avesse avuto contezza della sicura verifica dell'evento (cosiddetta prima formula di Frank)” (Cass. pen., sez. U, ThyssenKrupp)*

## Risvolti pratici

- **Onere della prova del dolo (eventuale) in capo all'Amministrazione finanziaria**
- In ambito penale **non valgono le presunzioni tributarie**: *“Le presunzioni, seppure possano dar luogo ad una notizia di reato, non possono, poi, assumere, di per sé, valore di prova nel giudizio penale, nel quale vengono meno l’inversione dell’onere della prova e le limitazioni alla prova poste dalla legge penale. La non automatica trasferibilità in sede penale delle presunzioni tributarie, non esclude, però, che essa possa acquistare il valore degli indizi, come tali valutabili dal giudice penale (...) gli elementi evidenziati nella presunzione tributaria possono essere ripresi dal giudice con specifica ed autonoma valutazione (...). Una responsabilità penale può conseguire non al fallimento della prova contraria offerta dal contribuente, ma solo alla positiva ricostruzione da parte del giudice penale di tutti gli elementi della fattispecie di reato”* (Cass. pen., sez. II, 22 novembre 2011 – dep. 28 febbraio 2012, n. 7739)

## Risvolti pratici

➤ Individuazione di specifici segnali d'allarme, tali da giustificare la ritenuta sussistenza del dolo, almeno nella sua forma eventuale:

- a. ditte individuali o s.r.l. intestate ad un “prestanome” nullatenente, senza una specifica esperienza imprenditoriale;
- b. assenza dei requisiti necessari per assumere la qualifica di esportatore abituale (Ipotesi b – Frode carosello “a valle”);
- c. cessione dei beni ad un prezzo inferiore a quello di mercato;
- d. contiguità temporale delle operazioni di acquisto e di rivendita

# GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Il cliente di chi commette violazioni Iva perde il diritto alla detrazione solo se:

- a) partecipa alla violazione, ne è a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza se si fosse comportato diligentemente;
- b) è l'amministrazione finanziaria a dover dimostrare che il cliente sapeva o doveva sapere

## Degenerazioni applicative

- Teorema del “*non poteva non sapere*”
- Forme di responsabilità oggettiva: “*Data la carica ricoperta ed il conseguente potere gestionale dal medesimo esercitato in seno alla società formalmente rappresentata, è indubbio che egli fosse perfettamente consapevole del carattere fittizio delle operazioni commerciali intercorse tra X e la società cartiera*” (Trib. Milano, sez. III pen., 15 novembre 2012, n. 13221)



- La Corte di Cassazione, tuttavia, nega cittadinanza nel nostro ordinamento a questo teorema: *“la sintetica proposizione, ‘non poteva non sapere’, integrando usualmente un errore logico nella tecnica della dimostrazione, non può ‘ex se’ costituire un valido e controllabile argomento di giustificazione del percorso conoscitivo e valutativo del giudice, trattandosi infatti e sostanzialmente di una ‘petizione di principio’ la quale, di necessità, finisce con il postulare ciò che vuole dimostrare”* (Cass. pen., sez. VI, 16 luglio 2009 – 12 agosto 2009, n. 32857)

## Prospettive *de iure condendo*

- Introduzione di specifici obblighi di verifica dell'adempimento degli obblighi IVA da parte dell'operatore: *“la soluzione potrebbe essere quella di oggettivizzare il comportamento virtuoso, attraverso una **check list** di adempimenti di controllo (...) in modo tale da poter discriminare a priori gli operatori che non rispondano ai requisiti della lista”* (CENTORE, *Le responsabilità soggettiva degli operatori nelle frodi IVA*, in *Riv. giur. trib.*, n. 3/2013, p. 195)

## ASPETTI PROCESSUALI

- La contestazione di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 74/2000 consente l'applicazione di misure cautelari personali (art. 274 c.p.p.)
- Possibilità, in caso di applicazione di misure cautelari custodiali, di richiesta di giudizio immediato entro il termine di 180 giorni (art. 453 co. 1 bis c.p.p.)
- Art. 13 co. 2 bis d.lgs. 74/2000: possibilità di accedere al patteggiamento solo in caso di pagamento integrale del debito tributario