

Frodi carousel

**Individuazione dei comportamenti
anomali da parte dell'operatore
economico**

FRODI CAROSELLO

Individuazione dei comportamenti anomali da parte dell'operatore economico

I. Introduzione. Emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti

Con il termine frodi Iva si intende fare riferimento ad un complesso di condotte fraudolente dirette ad evadere il versamento dell'Iva attraverso operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti.

Si tratta di condotte che sono sanzionate nel nostro ordinamento ai sensi del D.Lgs. 74/2000 che punisce chi *"al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi"* (art. 2)¹ nonché chi *"al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"* (art. 8).

Ai fini della configurazione di entrambi i reati, le fatture e gli altri documenti rilevanti sono *"le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, 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"* (art. 1, comma 1, lett. a).

Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c), dispone inoltre che per "dichiarazione" si intendono "anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, così escludendo ogni possibilità di far valere queste posizioni di sostanziale intermediazione come situazioni di estraneità rispetto alle responsabilità che con le dichiarazioni sono assunte"².

Gli schemi illeciti possono essere distinti in operazioni inesistenti oggettivamente (inesistenza totale o parziale), sovrapproduzione nonché riferibilità delle operazioni stesse a soggetti diversi da quelli effettivi a cui la prestazione è resa avendo il legislatore inteso colpire "non soltanto la mancanza assoluta dell'operazione, ma **ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale e risultanze documentali**"³.

Il meccanismo nella sua forma semplificata - così come ricostruito anche dall'Unità di Informazione Finanziaria (d'ora in poi indicata come UIF) - prevede in relazione alle **operazioni oggettivamente inesistenti**⁴ **la contabilizzazione e il successivo utilizzo nelle dichiarazioni fiscali di fatture per**

¹ "La fattispecie della dichiarazione fraudolenta, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, si connota come quella più grave ontologicamente in quanto **non solo l'agente dichiara il falso, ma supporta la propria condotta mediante un "impianto contabile", o più genericamente documentale, diretto a sviare o ostacolare la successiva attività di accertamento dell'Amministrazione, avvalorando in modo artificioso l'inveritiera prospettazione di dati inseriti nella dichiarazione**" (Cass. Pen., sez. III, 20.01.2020, n.1998).

² Cass. Pen., sez. III, 20.01.2020, n.1998

³ "Tale reato sussiste sia nell'ipotesi di inesistenza oggettiva dell'operazione, cioè quando non sia stata posta mai in essere nella realtà, che di inesistenza soggettiva, quindi qualora l'operazione vi sia stata ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura, sia infine nell'ipotesi di sovrapproduzione qualitativa (ossia quanto la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti) in quanto oggetto di repressione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e sua espressione documentale" (Cass. Pen., Sez. III, 2 dicembre 2015, n. 51027).

⁴ Con il termine operazione oggettivamente inesistente si fa riferimento ad "una rappresentazione della realtà del tutto o in parte difforme da quella effettiva, ad es. qualora venga enunciata come oggetto della fattura una prestazione mai eseguita o eseguita solo parzialmente, senza nessun corrispettivo ovvero dietro un corrispettivo diverso da quello indicato (fuoriesce dall'ambito applicativo il caso di sotto-fatturazione in cui il corrispettivo viene indicato in misura inferiore. In tal caso si realizza a favore del percettore un guadagno in nero, che nelle condizioni di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 può integrare una ipotesi di dichiarazione infedele). Si

operazioni non poste in essere effettivamente che consentono al destinatario delle stesse di abbattere la base imponibile, con una riduzione del proprio carico fiscale complessivo e la costituzione di riserve occulte.

Tale meccanismo genera, inoltre, in capo ai simulati acquirenti crediti d'imposta fittizi, che si prestano a compensazioni indebite, anche a seguito di operazioni di cessione dei crediti stessi o di accollo di debiti tributari altrui.

Nel contempo, le predette fatture possono risultare prodromiche al trasferimento di disponibilità finanziarie, anche di origine illecita, in genere verso l'estero.

L'utilizzo di fatture per **operazioni soggettivamente inesistenti si inserisce** invece di regola **in uno schema di frode sull'IVA intracomunitaria.**

Tale meccanismo, come si chiarirà più dettagliatamente oltre, prevede una serie di operazioni commerciali di alienazione di beni tra società dell'Unione europea e soggetti di diritto interno.

Nella realizzazione dei menzionati fenomeni fraudolenti "sono solitamente coinvolte società costituite allo scopo specifico di emettere fatture non corrispondenti a operazioni effettive, prive di dipendenti e di una reale struttura operativa e che non provvedono al versamento delle imposte dovute (cd. cartiere)"⁵. **Società la cui esistenza si connota esclusivamente in termini "cartolari" non essendo dotate di una reale sostanza operativa, commerciale e finanziaria.**

Avalendosi del fatto che i prodotti sono sottoposti al pagamento dell'Iva solo nel momento in cui vengono commercializzati in Italia, i soggetti agenti pongono in essere una prima operazione esente dal pagamento dell'Iva che coinvolge un cedente comunitario e una società c.d. "cartiera" o "missing trader". Quest'ultima poi rivende la merce a società italiane emettendo una fattura in cui applica l'Iva che tuttavia non versa.

L'operazione si conclude con la richiesta di rimborso dell'imposta indiretta e la successiva detrazione da parte dell'acquirente.

Mentre le operazioni oggettivamente inesistenti di regola coinvolgono soggetti assolutamente consapevoli dell'illiceità del comportamento posto in essere, **spesso accade che le operazioni soggettivamente inesistenti interessino soggetti giuridici più o meno colpevolmente ignari delle condotte che vengono effettuate dagli evasori.**

Con riferimento al danno conseguenza del comportamento illecito si consideri che il danno diretto per lo Stato va individuato - come è evidente - nei rimborsi Iva effettuati in assenza di un effettivo versamento dell'imposta.

considera anche una inesistenza da sovrapproduzione, per il caso di fatture o documenti nei quali i dati vengano gonfiati (c.d. inesistenza qualitativa), o sia stata posta in essere una cessione di beni e/o servizi per un prezzo maggiore di quello realmente praticato. Ciò sul presupposto che la categoria dell'inesistenza si verifica ogniqualvolta vi sia una divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale" (Cass. Pen., sez. III, 20.01.2020, n.1998).

⁵ Comunicazione del 10 novembre 2020 dell'Unità di Informazione Finanziaria per l'Italia (UIF), in collaborazione con la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate.

Basti considerare che la Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva per l'anno 2019 riferisce che, con riguardo alla quantificazione di detta evasione, nel triennio 2014-2016, è stato stimato un gap complessivo pari a circa 109,7 miliardi di euro⁶.

Più in generale il meccanismo di cui si tratta produce una distorsione del mercato atteso che la società che incamera l'Iva senza versarla può praticare prezzi ben più bassi rispetto agli altri operatori del medesimo settore, riuscendo talvolta a guadagnarsi in modo illecito intere fette di mercato.

Ben si comprende allora il disvalore di tali comportamenti - e l'intento punitivo del legislatore nazionale e Comunitario - atteso che le menzionate operazioni giungono ad intaccare valori fondamentali per il mercato dell'Unione europea quali la libera circolazione dei beni e servizi, a sottrarre somme considerevoli di gettito allo Stato e ad ostacolare l'attuazione di politiche di crescita del nostro Paese.

I fenomeni fraudolenti sin qui descritti sono spesso di difficile individuazione sia da parte delle Autorità sia degli operatori economici che loro malgrado entrano in rapporti commerciali con soggetti non affidabili. In tale prospettiva **diviene pertanto essenziale per l'operatore economico conoscere quelli che sono gli schemi illeciti ricorrenti al fine di poter valutare le operazioni che appaiono sospette sotto il profilo fiscale e porre in essere tutti i controlli necessari al fine di una adeguata valutazione del proprio interlocutore; ciò a maggior ragione nell'ottica di una responsabilità ai sensi del d.lgs. 231/2001⁷.**

La Comunicazione del 10 novembre 2020 UIF identifica i settori imprenditoriali maggiormente a rischio in quelli "edile, commercio di autoveicoli, beni a contenuto tecnologico, beni alimentari, trasporto su strada, carburanti, logistica, metalli preziosi, pulizia e manutenzione, materiali ferrosi, attività di consulenza e pubblicitarie".

Si tratta pertanto di particolari settori economici interessati, di regola, dalla movimentazione di elevati flussi finanziari.

Sotto il profilo soggettivo l'Unità istituita presso la Banca d'Italia segnala come spesso le società che effettuano evasioni Iva sono imprese di recente costituzione, con forme giuridiche caratterizzate da flessibilità e semplicità sia in fase costitutiva sia sotto il profilo strutturale o gestionale, prive di unità operative (impianti, depositi, magazzini, esercizi aperti al pubblico), con esiguo capitale sociale, con sede in paesi a regime fiscalmente privilegiato.

Spesso si tratta di soggetti giuridici che cessano improvvisamente, con mezzi patrimoniali limitati, in cui la compagine societaria muta di continuo.

⁶ Relazione sull'Economia Non Osservata e sull'evasione fiscale e contributiva predisposta da una Commissione istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La predetta Commissione, istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 aprile 2016, è presieduta dal Prof. Enrico Giovannini e coinvolge rappresentanti delle Amministrazioni pubbliche, centrali e locali, nonché soggetti provenienti dal mondo accademico ed istituzionale, secondo la composizione definita dall'articolo 2, comma 2, del citato Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 1602.

La Relazione è finalizzata, tra l'altro, a stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico.

⁷ Si consideri la recente inclusione degli illeciti tributari nell'ambito dei reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente.

E ancora, imprese che, di norma, non chiedono affidamenti e i cui soci o amministratori risultano di dubbio profilo reputazionale (per precedenti penali, o perché gravati da procedure pregresse pregiudizievoli quali protesti, fallimenti, o poiché risultano nullatenenti o irreperibili).

Ebbene, tali indicazioni appaiono di grande rilevanza perché molti degli indici individuati nella Comunicazione UIF risultano direttamente verificabili dall'operatore economico che adotti i presidi necessari a tal fine.

Basti pensare alle imprese prive di strutture organizzative reali, funzionali allo svolgimento di un'attività economica effettiva, per l'incongruenza del numero degli addetti, di attrezzature e locali; si tratta di elementi fattuali che l'operatore commerciale potrà verificare nella fase delle trattative e che possono essere desunti dalle relative voci di bilancio.

Basti considerare le verifiche esperibili al fine di appurare se la partita IVA di una società risulti cessata o non risulti inclusa nell'archivio dei soggetti autorizzati ad effettuare operazioni intracomunitarie (VAT Information Exchange System– VIES).

Anche indicazioni come il continuo mutamento della compagine proprietaria o amministrativa, della sede sociale o dell'oggetto sociale sono desumibili dalla visura stessa. L'operatore economico può inoltre verificare se le imprese hanno legali rappresentanti o soci che, per il profilo soggettivo e/o per l'assenza di una adeguata conoscenza dell'impresa, sembrano essere meri prestanome. Si consideri, sul punto, che l'utilizzo di meri prestanome trova spesso conferma nella contemporanea presenza in azienda di soggetti muniti di delega a operare su molteplici rapporti aziendali, anche in assenza di un legame formale con le imprese intestatarie dei medesimi.

Sotto il profilo oggettivo tra gli indici di anomalia forniti dalla Comunicazione UIF si evidenzia il sostanziale pareggio della movimentazione registrata sui rapporti aziendali, caratterizzata da accrediti seguiti da contestuali e sistematici prelievi di contante o trasferimenti a beneficiari ricorrenti (società italiane o estere, esponenti aziendali, ulteriori persone fisiche prive di collegamenti, formali o commerciali, con l'impresa), specie se con il prevalente ricorso a servizi bancari telematici o a sportelli automatici.

E ancora, l'utilizzo di causali generiche di natura commerciale spesso riferite a beni e servizi non coerenti con l'attività del soggetto e il pagamento di fatture con modalità non tracciabili ovvero effettuato da parte di terzi estranei al rapporto negoziale.

SEGUE →

II. Frodi carosello: il meccanismo illecito e gli indicatori di anomalia

Prima di esaminare alcuni indici utilizzati dalla giurisprudenza per verificare la buona fede dell'acquirente finale coinvolto in un meccanismo di frodi carosello (si è infatti chiarito che le operazioni oggettivamente inesistenti - a differenza di quanto può accadere per le operazioni soggettivamente inesistenti - coinvolgono di regola soggetti assolutamente consapevoli dell'illiceità del comportamento posto in essere) appare necessario soffermare brevemente l'attenzione su quelli che la comunicazione UIF definisce "schemi di comportamenti anomali" connessi con il rischio di frode all'Iva intracomunitaria.

Sul punto appare innanzitutto necessario chiarire che la tematica della frode sull'IVA intracomunitaria è strettamente collegata a quella delle frodi fiscali nazionali dal momento che si tratta di fenomeni complementari che possono rappresentare distinte fasi di un complesso unitario di condotte illecite"⁸.

Come si è anticipato, le frodi sull'IVA intracomunitaria vengono di regola realizzate con il coinvolgimento di società costituite ad hoc per la realizzazione dei comportamenti fraudolenti e che conseguentemente non presentano neppure i requisiti minimi per poter operare. Si tratta di soggetti privi di organizzazione, di uffici e personale, carenti anche sotto il profilo della consistenza economica (cd. cartiere o missing trader). Il meccanismo fraudolento viene comunemente posto in essere sfruttando il principio secondo cui negli scambi intracomunitari l'IVA è applicata nello Stato di destinazione dei beni.

Ciò consente di effettuare acquisti di beni da un soggetto residente in un diverso Paese europeo senza applicazione dell'imposta e, successivamente, di rivendere quel bene a un altro operatore nazionale. La società cartiera cedente non effettua poi il versamento dell'IVA addebitata al cessionario.

In altri termini, si è in presenza di una serie di operazioni commerciali aventi ad oggetto prestazione di servizi o cessione di merci con l'interposizione fittizia di società cartiere tra il venditore e l'acquirente finale al fine di ottenere crediti di imposta ai quali corrispondono profitti anche molto elevati.

Attraverso tale meccanismo "intrinsecamente connesso al regime transitorio di applicazione dell'IVA agli scambi tra soggetti passivi di imposta aventi sede in differenti paesi dell'Unione Europea secondo il quale il cessionario della transazione intracomunitaria viene ai fini del computo dell'imposta a debito, stante la diversità delle aliquote vigenti nei differenti Stati membri, a sostituirsi al cedente accollandosi i relativi oneri tra cui il versamento dell'imposta sul valore aggiunto che potrà effettuare solo al momento in cui la stessa gli verrà corrisposta dai successivi acquirenti nazionali (D.L. n. 331 del 1993, convertito nella L. n. 427 del 1993) - il venditore non versa l'IVA, ma attraverso il soggetto interposto che emette la fattura con l'IVA senza tuttavia versarla, la merce viene acquistata dal contribuente che invece la detrae"⁹.

L'operazione illecita così descritta si realizza, attraverso l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti atteso che l'operazione viene riferita a soggetti diversi da quelli effettivi.

"La divergenza in siffatto sistema riguarda i soggetti reali dell'operazione tra i quali vengono interposti fittiziamente altri soggetti, le cd. società cartiere, alle quali è affidato il compito del "lavaggio" dell'IVA: pertanto per quanto concerne la operazione "apparente" non sorge tra le parti contraenti alcun obbligo di natura fiscale, non potendo il fittizio cedente pretendere il pagamento del prezzo e dell'IVA in rivalsa e,

⁸ Comunicazione UIF 2020.

⁹ Cassazione penale sez. III, 20.01.2017, n.18924.

correlativamente, non insorgendo a favore del cessionario alcun diritto alla detrazione della imposta liquidata nella falsa fattura, mentre per quanto riguarda l'operazione "reale", condotta con il terzo-interponente, trattandosi di operazione per la quale è stata omessa del tutto la fattura, alcun diritto alla detrazione IVA potrà evidentemente essere esercitato dal cessionario"¹⁰.

La frode descritta può articolarsi inoltre anche in modo più complesso.

In particolare, la Comunicazione UIF pone in rilievo quello che viene definito il c.d. "schema circolare" dove i beni che sono stati oggetto di un acquisto intracomunitario, oltre a confluire nel mercato nazionale, possono, dopo diversi passaggi, essere rivenduti al primo cedente residente in uno Stato UE "in questo caso il vantaggio illecito, può consistere anche nella formazione di una posizione creditoria ai fini IVA in capo all'operatore economico che rivende all'estero, per effetto del trattamento di non imponibilità correlato alle cessioni intracomunitarie"¹¹.

Inoltre, lo schema utilizzato di regola coinvolge più strutture societarie (cd. buffer), con la richiamata finalità di generare in tal modo una rete di società interposte in grado di rendere più difficili i controlli e il conseguente recupero dell'imposta evasa.

In questa forma più articolata i c.d. brokers acquistano beni da società con ruolo di "filtro" (c.d. buffer) che a loro volta si sono approvvigionate da ulteriori società filtro o direttamente dalle cartiere.

Dal quadro sin qui delineato appare evidente come le frodi volte all'evasione dell'IVA possono coinvolgere società assolutamente ignare delle condotte fraudolente poste in essere a monte e della conseguente necessità per gli operatori economici di adottare tutti i presidi utili al fine di valutare la serietà dell'interlocutore commerciale.

Proprio nell'ottica di individuare tali presidi si segnala che sotto il profilo soggettivo si tratta, anche in tal caso, di imprese di recente costituzione o che riprendono a operare anche solo apparentemente dopo un periodo di inattività, che utilizzano forme giuridiche caratterizzate da flessibilità e semplicità, che non sono dotate della struttura organizzativa e della solidità economica necessarie per operare e che praticano prezzi esigui rispetto al mercato di riferimento.

E ancora, si tratta di imprese che cessano improvvisamente, con sede legale in un luogo distante da quello in cui risulta essere ubicato il centro degli interessi e/o la sede direzionale delle stesse.

Sotto il profilo dei soggetti si rileva come le imprese spesso si avvalgano di prestanome e operino in nome e per conto degli stessi soggetti privi di cariche formali nell'ambito del soggetto giuridico.

Sotto il profilo oggettivo si evidenziano invece tra gli indici di anomalia quelli riguardanti la movimentazione del denaro. Ed infatti si è spesso in presenza di una vorticosa movimentazione caratterizzata da flussi d'importo rilevante in un ristretto periodo di tempo; movimentazione caratterizzata prevalentemente da ricezioni o trasferimenti di fondi da/verso l'estero per importi elevati.

Ulteriore indice di anomalia è caratterizzato dai trasferimenti verso l'estero di denaro in favore di soci o soggetti terzi spesso in Paesi ad alto rischio di riciclaggio o, più in generale, giri di fondi per importi ingenti effettuati fra imprese riconducibili ai medesimi soggetti.

¹⁰ Cassazione penale sez. III, 20.01.2017, n.18924.

¹¹ Comunicazione UIF 2020.

Si evidenzia inoltre che altro indice di anomalia è costituito dagli acquisti di beni e/o servizi da fornitori nazionali, senza addebito dell'IVA da parte del cedente o prestatore, da parte di soggetti che si qualificano come esportatori abituali, sulla base di false dichiarazioni d'intento.

Ed invero, il meccanismo delle frodi in materia di Iva di carattere transnazionale ben può essere perseguito anche mediante l'utilizzo indebito della qualifica di "esportatore abituale" che consente a un soggetto di effettuare importazioni entro il limite del proprio "plafond" senza pagare l'Iva al fine di evitare un cronico accrescimento del credito IVA (L'art. 8 co. 1, lett. c del DPR 633/72).

Ciò avviene inquanto gli operatori che quotidianamente effettuano operazioni con l'estero si trovano nella condizione di dover assolvere l'Iva sugli acquisti senza la possibilità di addebitare successivamente l'imposta nei confronti della controparte estera, in quanto si tratta di transazioni non imponibili Iva¹².

Tali crediti di imposta consentono agli esportatori abituali (ai sensi del DPR 633/72) di importare beni e servizi evitando l'assoggettamento ad imposta, nell'ambito di un plafond che si sono costituiti. A tal fine viene rilasciata al fornitore una dichiarazione di intento.

La distorsione di tale meccanismo avviene consegnando alla propria controparte contrattuale false dichiarazioni di intento in base alle quali l'acquirente effettua transazioni senza corrispondere l'Iva.

III. I parametri di affidabilità di un soggetto giuridico: la giurisprudenza penale e tributaria

Gli indici di anomalia ricostruiti e proposti nell'ambito della Comunicazione UIF non si discostano da quelle condotte che la giurisprudenza tanto di merito quanto di legittimità negli anni ha individuato in relazione alle c.d. frodi carosello.

Si tratta di elementi fattuali concreti che fungono da indicatori nell'ambito dei procedimenti penali e di diritto tributario da cui poter desumere la buona fede o meno dell'acquirente finale.

Caratteristiche della propria controparte contrattuale che l'imprenditore è chiamato a verificare per evitare di essere coinvolto - proprio malgrado - in frodi Iva.

Il sistema apprestato dal legislatore italiano pone in capo all'operatore economico che si trovi a concludere accordi commerciali con un soggetto un dovere di diligenza che negli anni si è consolidato e radicato proprio nell'ottica di neutralizzare gli effetti dell'evasione Iva commessa da terzi, valorizzando il fatto che l'operatore economico è un soggetto "mediamente esperto" e parametrando la diligenza richiesta proprio a tale caratteristica soggettiva.

La mancata verifica, il mancato controllo circa la sussistenza di requisiti minimi per poter ritenere affidabile la propria controparte non consentono dunque all'imprenditore di poter fornire la prova liberatoria circa la propria estraneità dai fatti di reato con conseguenti sanzioni penali o di carattere tributario.

¹² La disciplina dell'esportatore abituale è contenuta nell'art. 1 D.L. 746/83. In particolare, la qualifica di esportatore abituale si acquisisce quando il rapporto tra cessioni all'esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali, operazioni intracomunitarie e volume d'affari dell'impresa è superiore al 10%.

L'esportatore abituale può effettuare acquisti esenti IVA al verificarsi delle seguenti condizioni:

- i. l'esportatore abituale presenta al cedente la lettera d'intenti con la quale si assume la responsabilità dell'emissione da parte del cedente di fattura esente IVA;
- ii. ciascuna lettera d'intenti in possesso dell'esportatore abituale può essere utilizzata nei limiti del plafond disponibile.

Ed infatti, la buona fede, che deve essere intesa come “la dimostrazione di aver adottato tutte le ragionevoli precauzioni”¹³, consente al soggetto - che suo malgrado venga coinvolto in meccanismi di frodi Iva - di non incorrere in sanzioni penali e di poter comunque procedere alla detrazione Iva altrimenti negata¹⁴. Per consolidata giurisprudenza tributaria l’Iva è infatti indetraibile se è assente la buona fede del cessionario/committente¹⁵.

Con riferimento ai requisiti richiesti dalla giurisprudenza tanto di legittimità quanto di merito si segnala innanzitutto l’esigenza **di verificare che il proprio interlocutore possenga una struttura operativa e una dotazione di personale che possano essere ritenuti adeguati alla prestazione effettuata** (Cass. Pen., sez. III – 20.01.2017, n. 18924)¹⁶.

Allo stesso tempo i giudici della Suprema Corte di Cassazione hanno più volte ritenuto di poter individuare **un indice dell’assenza di buona fede dell’acquirente nell’esiguità del prezzo praticato rispetto a quello corrente**.

Ed infatti, si è a più riprese chiarito che l’imprenditore – in quanto soggetto qualificato – deve conoscere il valore di mercato della merce che acquista senza poter dedurre la mancata conoscenza dei prezzi comunemente praticati (Cass. pen., sez. III, 16.07.2018, n.53981).

E ancora, la giurisprudenza non ritiene integrata la prova liberatoria circa la buona fede dell’acquirente finale in un meccanismo di frodi carosello nell’ipotesi in cui lo stesso non abbia dato prova **di avere posto in essere le necessarie verifiche sul soggetto** che effettuava le spedizioni e sui conti correnti del fornitore. Nel caso di specie infatti la consegna della merce veniva curata da un soggetto che si definiva un mero procacciatore e nonostante le società fornitrici fatturassero con Iva i pagamenti avvenivano sempre su conti correnti esteri (Cass. pen., sez. III, 7.07.2015, n. 42994).

Al contempo viene richiesta **l’attenta verifica del ruolo ricoperto dalla persona fisica con cui si tratta**. Ed infatti non si può ritenere in buona fede l’imprenditore che abbia acquistato beni da diversi fornitori (tutti parte di un meccanismo di frodi carosello) concludendo accordi sempre con un medesimo soggetto che risultava “privo di cariche rappresentative in ciascuna delle società coinvolte” (Cass. pen., sez. III, 16.07.2018, n. 53981).

Proprio con riferimento alla tematica degli amministratori di fatto di società filtro si è espressa recentemente la Corte di Cassazione con la sentenza del 24 novembre 2020 n. 32901 chiarendo che “la prova della **posizione di amministratore di fatto** di una società schermo, priva di una reale autonomia e costituita per essere utilizzata in un meccanismo fraudolento, si desume **dall’assunzione di una significativa e continua attività di gestione del ruolo di dominus e ideatore del sistema fraudolento**, non essendo ipotizzabile l’accertamento di elementi sintomatici di un organico inserimento all’interno di un ente che non esiste”.

Conseguentemente, si deve ritenere che in presenza di una società cartiera priva di idonea struttura operativa ma sorta con l’unico scopo di svolgere attività di evasione Iva non possono essere ritenuti veritieri

¹³ Cass. pen., sez. III, 7.07.2015, n. 42994.

¹⁴ Corte di Giustizia, sentenza 21.06.2012, nelle cause riunite C- 80/11 e 142/11, sentenza 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04 e sentenza 12 gennaio 2006 nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e 484/03.

¹⁵ Cfr. sul punto Comm. Trib II grado Trentino Alto Adige Trento, (Trentino-Alto Adige) sez. II, 31.05-2017, n.58.

¹⁶ Come richiamato anche dalla Comunicazione UIF spesso le società cartiere non hanno strutture adeguate in relazione alle operazioni che si propongono di porre in essere, non hanno personale, macchinari e neppure spazi fisici adatti, non tengono le scritture contabili e non presentano le dichiarazioni dei redditi.

e validi i rapporti di consulenza commerciale ed amministrativa conclusi dalla stessa seppure sorretti da contratti apparentemente regolari. I soggetti che agiscono in nome e per conto della stessa in modo continuativo devono, di conseguenza, essere ritenuti amministratori di fatto del soggetto giuridico.

Se tali sono gli elementi fattuali che conducono il giudice penale a ritenere provata la sussistenza del dolo ciò vale, a maggior ragione, per il giudizio tributario atteso che l'elemento psicologico dell'illecito fiscale ben può essere desunto anche attraverso presunzioni semplici¹⁷.

Ed è il caso dell'ordinanza recentemente emessa dalla V sezione civile della Corte di Cassazione che - affrontando il tema delle operazioni soggettivamente inesistenti - ha chiarito che **la circostanza secondo cui nel giudizio penale l'amministratore della società era stato assolto per mancanza di prova circa la partecipazione all'accordo diretto all'evasione dell'Iva non può essere ritenuto elemento sufficiente per escludere la responsabilità del contribuente in sede tributaria** atteso che "l'imputato assolto in sede penale, per mancanza del dolo può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario"¹⁸.

E così la più recente giurisprudenza tributaria sulla base di indizi quali il fatto che il fatturante fosse sfornito della sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla esecuzione della prestazione, il prezzo esiguo, l'esistenza di modalità anomale di vendita con pagamento anticipato ritiene integrati i requisiti della complicità del destinatario delle forniture o perlomeno della colpa grave circa la diligenza nello svolgimento dell'attività professionale di imprenditore.

Ed infatti, proprio in materia di ripartizione dell'onere della prova tra Ufficio e contribuente nell'ambito delle frodi Iva la Corte di Cassazione civile, sezione tributaria ha chiarito che **l'Amministrazione finanziaria assolve l'onere probatorio a proprio carico dimostrando, anche mediante presunzioni, che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza richiesta ad un imprenditore "onesto e mediamente esperto", che il cedente aveva evaso il tributo o partecipato a una frode mentre il contribuente deve provare la propria buona fede che viene individuata nella prova di "aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto** al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto"¹⁹.

Ebbene la prova liberatoria di cui si tratta non può essere disancorata dalla disamina delle circostanze di fatto nella loro completezza e presuppone che si possano fornire elementi concreti a dimostrazione delle indagini effettuate dall'imprenditore per evitare di incorre in una frode Iva.

A titolo esemplificativo, si consideri che la giurisprudenza tende ad escludere che la prova della buona fede del cessionario possa essere fondata sulla sola circostanza della mancanza di un beneficio economico concreto derivante dal fatto che le operazioni venivano effettuate a prezzi di mercato²⁰ mentre l'assenza in capo al cedente di una struttura aziendale idonea a fornire la prestazione (mancanza di sede e personale) è di per sé elemento idoneo a ritenere che la condotta del cessionario sia caratterizzata da dolo o colpa

¹⁷ "Nel processo tributario, la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario non spiega automaticamente efficacia di giudicato, soprattutto quando si fonda sulla mancanza di prova dell'elemento soggettivo dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna ed in genere una diversa disciplina dell'onere probatorio" (Ordinanza del 22 ottobre 2020, Corte di Cassazione civile, V sezione).

¹⁸ Ordinanza del 22 ottobre 2020, Corte di Cassazione civile, V sezione.

¹⁹ Cassazione civile sez. trib., 31.07.2019, n. 20587.

²⁰ Cassazione civile, sez. VI, 21.06.2018, n.16469.

grave se lo stesso non prova quelle che sono le indagini concrete effettuate in sede di trattative ed acquistato della merce che lo hanno condotto a concludere l'operazione commerciale²¹.

IV. I presidi adottabili dalle società

Esaminati alcuni dei parametri indicati dalla giurisprudenza per poter ritenere in buona fede un imprenditore risulta necessario soffermare l'attenzione sui presidi che le società possono e devono adottare nell'ottica di valutare il livello di affidabilità del proprio interlocutore.

Ed infatti, come anticipato, la buona fede deve essere intesa come "la dimostrazione di aver adottato tutte le ragionevoli precauzioni"²².

Premesso che non si può domandare a una società di verificare che la propria controparte contrattuale abbia espletato tutti gli adempimenti fiscali (e segnatamente abbia proceduto ai versamenti Iva), esistono tuttavia una serie di presidi finalizzati a valutare, con gli strumenti nella propria disponibilità, l'esistenza e il livello di affidabilità della propria controparte.

Solo a titolo esemplificativo e partendo dai controlli più immediati e comuni si evidenzia come la verifica dell'esistenza e dell'affidabilità di un soggetto giuridico, con cui si intende concludere accordi negoziali, ad un primo livello può prevedere l'accertamento circa la sussistenza di una sede, di un numero di telefono, di indirizzi mail, la presenza di personale sul luogo di lavoro.

E' possibile verificare la partita Iva e al contempo si può richiedere alla camera di commercio di accedere alla visura (e alle visure protesti) nonché al bilancio della società.

Un secondo livello di controllo può riguardare il soggetto persona fisica con cui si tratta verificando le qualifiche, le cariche rivestite all'interno del soggetto giuridico.

Al contempo, al fine di conoscere l'affidabilità del proprio interlocutore, si deve verificare il conto corrente su cui viene richiesto di effettuare i pagamenti.

Sul punto si segnala che esistono piattaforme che consentono all'imprenditore di effettuare verifiche più penetranti sulla propria controparte.

In particolare permettono di accedere alle informazioni circa l'esposizione debitoria totale nei confronti del sistema creditizio di un soggetto (informazioni tratte dalla Centrale Rischi), rating, protesti, pregiudizievoli, dati immobiliari, bilanci riclassificati, elenco soci e visura d'impresa.

In conclusione, esistono portali e livelli di controllo il cui utilizzo va valutato in relazione al rischio concreto delle operazioni che la società compie.

In tale ottica si può parlare di diversi livelli di controllo in un crescendo di intensità e invasività.

Se si volessero in questa sede individuare dei criteri astratti sulla base dei quali decidere a priori il tipo di controllo da effettuare in relazione a una controparte (senza escludere controlli più stringenti in caso di situazioni concrete che lo richiedano) si potrebbero prendere in considerazione indici quali la categoria merceologica e i quantitativi di beni o servizi che fanno parte dell'operazione commerciale.

Le indicazioni sin qui fornite vanno lette nell'intento di porre l'azienda al riparo dal rischio di essere coinvolta in meccanismi di frode fiscale considerando anche l'avvenuto inserimento dei reati tributari e delle frodi Iva all'interno del catalogo dei reati presupposto della responsabilità ai sensi del D.lgs. 231/2001.

²¹ Cassazione civile sez. trib., 21.04.2017, n.10120.

²² Cass. pen., sez. III, 7.07.2015, n. 42994.

In quest'ottica assume particolare importanza l'adozione di un modello organizzativo che si occupi anche dei reati fiscali riducendo in tal modo il rischio di commissione di reati tributari e mettendo al riparo la società e i soggetti apicali anche nell'ipotesi di coinvolgimento in procedimenti penali o tributari.

* * *

Per maggiori informazioni e approfondimenti, potete contattare

Avv. Francesco Rubino

Partner e Responsabile Osservatorio Compliance 231

(Francesco.Rubino@MorriRossetti.it)

Linked 

Morri Rossetti



Osservatorio 231





Morri Rossetti
Piazza Eleonora Duse, 2
20122 Milano

MorriRossetti.it
Osservatorio-231.it