Lunedì 14 febbraio 2011, ore 9.30

REATI TRIBUTARI:

concorso di reati e concorso di persone

strumenti di tutela

Intervento del Ten. Col. Vincenzo Andreone (Comandante della 2° sez. Criminalità Organizzata del GICO – Guardia di Finanza di Milano)

Dal punto di vista "investigativo": aspetti sintomatici della frode, diversità tipologiche e difficoltà operative.

1. INTRODUZIONE.

Prima di procedere ad affrontare il tema assegnato, al fine di meglio delineare l'ambito e la portata delle condotte fraudolente, con particolare riferimento alle frodi IVA corre l'obbligo di soffermarsi brevemente sul processo di integrazione nell'Unione europea che ha portato, in un periodo relativamente breve, alla creazione di un mercato unico sempre più vicino ad un reale mercato interno, attraverso la rimozione delle barriere fisiche, tecniche e fiscali alla libera circolazione dei fattori di produzione, tra i quali, in primo luogo, lo scambio di merci.

In particolare, sin dal Trattato istitutivo della Comunità economica europea, furono previste norme tese non tanto a porre limiti alla sovranità fiscale degli Stati membri, quanto a sancire tassativamente il divieto di esercitarla in modo da alterare la **concorrenza**, proteggendo la produzione nazionale.

In tale contesto l'armonizzazione nel settore delle imposte indirette è stato sempre un caposaldo delle attività fiscali dell'Unione.

Inoltre, l'importanza che tale imposta indiretta riveste all'interno dell'Unione europea deriva dal fatto che su di essa, o più precisamente sulla sua base imponibile, viene calcolata una risorsa propria che contribuisce per più di un terzo al bilancio dell'Unione

europea[1]. Il regime transitorio che attualmente regola le operazioni IVA, è stato specificamente previsto per rispondere alle esigenze di un mercato unico, senza frontiere e controlli doganali interni.

Sebbene abbia avuto il merito di consentire l'adozione del mercato unico sin dal 1° gennaio 1993, nonostante le divergenze degli Stati membri sul regime definitivo, la disciplina transitoria si è rilevata, però, particolarmente permeabile alle condotte fraudolente.

La particolare attenzione e gli accorati appelli della Commissione agli Stati membri affinché cooperino nel contrasto alle frodi in tale settore è presto evidente poiché è consapevole del fatto che sia difficile accertare l'effettivo volume delle evasioni e delle frodi IVA, visto che molti Stati membri non raccolgono né rendono noti i dati; infatti, stando alle stime fornite dalla Corte dei Conti europea, le perdite IVA ammontavano in Germania a 17 miliardi di euro nel 2005 e nel Regno Unito a 18,2 miliardi di euro nell'esercizio 2005-2006; e, conclude che il volume delle frodi IVA potrebbe superare il volume del bilancio totale annuo della Comunità[2].

Inoltre, l'esistenza di un'economia sommersa in percentuali variabili da uno Stato membro all'altro viene a creare una situazione di sperequazione a livello degli apporti dei singoli Stati membri al bilancio comunitario.

Considerata poi dall'ottica del mercato unico, essa crea distorsioni inaccettabili della concorrenza tra gli operatori in regola e quelli che agiscono nell'illegalità.

Inoltre, le attività economiche sommerse ed in ogni caso l'omessa dichiarazione di base imponibile possono avere un impatto, oltre che sulle entrate IVA, anche sul calcolo del PNL stesso e quindi della cd. «quarta risorsa»[3], salvo che non vengano apportati gli adeguamenti del caso.

Tali riflessioni risultano utili anche per delineare i limiti del regime transitorio IVA sulle operazioni intracomunitarie e prefigurare l'evoluzione in quello definitivo.

---

[1] Al riguardo giova ricordare che vi sono alcune entrate che vengono direttamente percepite dalle Comunità, mentre ve ne sono altre che non lo sono, ma che sono dovute dai soggetti passivi di imposta ai singoli Stati membri e che questi ultimi sono tenuti a versare alle Comunità (appunto le cd. risorse IVA e PNL).

[2] Relazione speciale n. 8/2007 della Corte dei conti europea relativa alla cooperazione amministrativa in materia di IVA

[3] Risorsa R.N.L. (Reddito Nazionale Lordo, già P.N.L.), che consiste in un contributo degli Stati membri commisurato alle quote parte dei RNL nazionali sul RNL comunitario, e destinata a finanziare le spese di bilancio non coperte dalle altre due suddette risorse (c.d. "risorsa complementare"). Definizione tratta da www.camera.it "La strategia di Lisbona" – Flussi finanziari Italia Ue

2. FRODI CAROSELLO: ASPETTI SINTOMATICI DELLA FRODE, DIVERSITÀ TIPOLOGICHE E DIFFICOLTÀ OPERATIVE.

La considerevole consistenza quantitativa delle entrate comunitarie riconducibili all'applicazione dell'IVA rende, di conseguenza, facilmente intuibile l'estrema importanza assunta dalle misure di contrasto alle frodi tese ad aggirarne la corretta applicazione.

Per meglio chiarire la tematica, è necessario descrivere, in estrema sintesi, il campo di applicazione dell'IVA in specie in ambito comunitario.

Come è noto, a mente dell'art. 1 del D.P.R. 633/72, l'IVA "… *si applica alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*". Come si vede, mentre negli scambi tra cedente (imprenditore e/o libero professionista) e cessionario italiani l'imposta viene assolta dal cedente (che è il "soggetto passivo" a mente del successivo art. 17), nel caso di importazione viene assolta dal cessionario/importatore (anche se non imprenditore/professionista). In tale contesto per importazione si intende l'introduzione di beni provenienti da paesi extra UE.

Per quanto riguarda gli scambi tra paesi UE, dal 01 gennaio 1993, è in vigore la disciplina degli "acquisti intracomunitari" che si è tradotta nell'applicazione di un <u>regime transitorio di tassazione nello stato membro di destinazione</u>, tuttora vigente.

Il regime degli acquisti intracomunitari trova dettagliata regolamentazione nel D.L. 331/93 convertito nella Legge 427/1993 che all'art. 38 li individua quali acquisti "*…. di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti soggetti passivi nel territorio dello Stato"*.

Gli acquisti intracomunitari, sotto il profilo contabile, comportano la cosiddetta "doppia registrazione": il contribuente integra la fattura ricevuta dall'operatore comunitario con l'ammontare dell'imposta (art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993), provvedendo inoltre a registrarla nel registro delle fatture emesse (art. 47 del decreto-legge citato, in tal modo si crea il debito d'IVA); correlativamente è ammessa la detrazione dell'imposta per il pari importo ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, cosicchè la fattura viene anche annotata, secondo i principi generali, sul registro degli acquisti (artt. 45 e 47 del decreto legge citato).

Così operando, l'effetto pratico dell'acquisto, sotto il profilo dell'IVA, diventa **neutro** per il cessionario (IVA a debito e IVA in detrazione si compensano, annullandosi), ma l'imposta è applicata quando, a sua volta, quest'ultimo provvederà a rivendere il bene in ambito nazionale; il cessionario, infatti, emetterà fattura "aggiungendo" l'IVA e verrà così ad assumere il reale ed effettivo debito d'imposta (consistente nell'obbligo di versare all'Erario l'importo pari all'IVA pagatagli dal cliente italiano).

A questo punto, appare chiaro che un'impresa nazionale, la quale operi abitualmente acquistando beni da una impresa comunitaria e rivendendoli ad altro soggetto nazionale, viene ad accumulare un importante e crescente debito d'IVA, che viene a crearsi via via che le merci sono immesse nel mercato interno.

Risulta quindi intuitiva la ragione per cui la normativa in esame si presta ad essere "sfruttata" da condotte criminali gravissime ed insidiose attraverso l'interposizione di un soggetto che acquisti fittiziamente dal fornitore comunitario e rivenda al reale compratore assumendosi quindi l'integrale debito d'imposta; di contro l'effettivo acquirente si trova ad utilizzare fatture alle quali è applicata l'IVA, così da assumere il correlativo diritto alla detrazione.

Successivamente gli importi pari all'IVA, formalmente versati dal reale acquirente all'interposto, vengono poi variamente "spartiti" tra i due interessati atteso che, di regola, l'interposto stesso non presenta la dichiarazione ovvero pur presentandola non provvede ovviamente al pagamento dell'imposta.

Il medesimo effetto viene a prodursi qualora l'interposto dichiari di essere "esportatore abituale" e produca, al fornitore nazionale o UE, apposita "dichiarazione d'intento"[4], ovvero il documento che attesta l'intenzione di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta.

Anche in questo caso, infatti, l'interposto, sul fronte dei suoi acquisti – così come visto per gli "acquisti intracomunitari"-, non dovrà assolvere l'IVA

Va da sé che nel caso in cui le dichiarazioni d'intento presentate al fornitore italiano siano false beneficerà, indebitamente, della non imponibilità e all'atto di rivendere ad altro operatore nazionale accumulerà "IVA a debito" che, per lo stesso intento fraudolento descritto, si guarderà bene dal versare.

[4] prevista dall'art. 1 co. 1 lett. c) del D.L. 746/1983 convertito nella L. 17/1984

Il fenomeno ha assunto tali dimensioni da giustificare l'intervento dell'UE che attraverso la Commissione Europea, nell'ambito dei lavori SCAC (Comitato permanente per la cooperazione amministrativa), aveva già stilato, nel 2002, una guida pratica contro le frodi "carosello" all'IVA intracomunitaria. In tale sede sono state individuate le figure tipiche ricorrenti nello specifico tipo di frode:

A. ***Conduit Company*** (società del condotto). Il fornitore comunitario, rappresentato dalla cosiddetta società del condotto. Tale società risiede in uno Stato membro diverso da quello in cui la frode viene successivamente realizzata, per effetto del mancato versamento dell'IVA. Essa provvede alla registrazione di acquisti e cessioni intracomunitarie che risultano totalmente neutri dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto;

B. ***Missing trader*** (operatore assente, d'ora in poi "interposto/cartiera/prestanome"). Si attua con la costituzione nel territorio nazionale di una o più società fittizie convenzionalmente denominate "**cartiere**" (in quanto la loro unica attività è quella di fornire, alle imprese che lo richiedano, fatture per operazioni inesistenti). Solitamente tali società risultano residenti presso indirizzi di comodo o addirittura fittizi e, in ogni caso, non svolgono nessuna attività commerciale effettiva. La titolarità delle ditte ***missing traders*** viene solitamente attribuita a soggetti "nullatenenti". Ciò consente di ostacolare eventuali azioni di recupero dell'imposta evasa da parte delle Amministrazioni finanziarie a meno che non si riescano ad individuare i reali responsabili delle organizzazioni criminali;

C. ***Broker*** (rivenditore o intermediario, d'ora in poi "interponente"). Il rivenditore è un altro soggetto immancabile all'interno del meccanismo fraudolento; questo provvede all'acquisto da un fornitore nazionale, registrando il relativo credito IVA ed immette i prodotti sul mercato nazionale; per massimizzare la frode talvolta effettua una cessione intracomunitaria della merce ad un operatore residente in un altro Stato membro; in questo caso, la cessione risulta "non imponibile" per cui il cedente intracomunitario – l'intermediario - ha diritto al rimborso dell'IVA pagata in seguito all'acquisto effettuato dal fornitore nazionale, ovvero vende in esenzione IVA – ex art. 8 D.P.R. n. 633/72 – a falsi esportatori abituali;

D. ***Buffer*** (filtro). Trattasi di soggetto non indispensabile per la frode. La "società filtro" svolge funzioni di "stabilizzatore", per effetto dell'interposizione tra la cartiera e l'intermediario. Essa, infatti, acquista le merci dalla cartiera e le rivende

immediatamente all'intermediario emettendo regolare fattura. La società filtro provvede all'effettivo versamento del saldo IVA pari alla differenza fra il credito derivante dall'acquisto della merce – che corrisponde all'IVA formalmente versata dalla società cartiera - e l'IVA a debito determinata dalla cessione della merce all'intermediario. L'interposizione del *buffer* – come viene comunemente denominata la società filtro a livello comunitario - consente quindi di creare un filtro che potrebbe ostacolare la connessione diretta tra la società cartiera e l'effettivo cessionario della merce;

La consolidata esperienza maturata, al riguardo, dai reparti del Corpo ha dimostrato che le suddette imprese "interposte" possono, pacificamente, chiamarsi anche "cartiere" in quanto aventi, quale minimo comune denominatore, una o più delle seguenti caratteristiche:

a) ditte individuali o società a responsabilità limitata (con C.S. minimo) – con una vita media brevissima (anche di un anno), in modo da sfruttare i non brevi tempi di reazione dell'Amministrazione finanziaria -;

b) intestate ad un "**prestanome"** nullatenente e, spesso, privo di specifica esperienza imprenditoriale;

c) prive di una reale sede legale ed operativa, spesso domiciliate presso l'abitazione del nullatenente o presso uffici di "Mail Boxes" o di società di servizi che si occupano della domiciliazione della corrispondenza, della ricezione di fax e messaggi telefonici e di altre semplici attività legate alla gestione di contatti aziendali; ciò al solo scopo di fornire, attraverso una fittizia copertura contabile e documentale, una parvenza di regolarità alle predette operazioni[5];

d) irreperibilità delle stesse aziende sia ai numeri di telefono che sui siti internet nonché dei soci/amministratori agli indirizzi di residenza;

[5] Le cartiere, sono in genere meri recapiti, spesso poste all'estero in paradisi fiscali o finanziari. Attualmente, dalle investigazioni svolte si evince come le stesse, rispetto al passato, assumono sempre più frequentemente vita propria ed autonoma rispetto ai reali beneficiari delle loro illecite prestazioni. Si è andata infatti delineando la figura di centri indipendenti, ossia non legati da alcun rapporto organico ai fruitori dei servizi prestati, spesso "*off - shore"*, dediti, in totale autonomia e in cambio di un compenso prestabilito, all'emissione di fatture per operazioni inesistenti a favore di una serie di soggetti, a loro volta non necessariamente collegati fra loro. La circostanza naturalmente aumenta il grado di difficoltà che gli organi deputati all'accertamento si trovano a fronteggiare per riuscire a ricondurre l'attività illecita delle cartiere ai soggetti che beneficiano dei loro servigi.

e) presenza, anche contemporanea, di più imprese operanti nel medesimo settore ma facenti capo a soggetti diversi, nella stessa sede o in luoghi estremamente prossimi;

f) presenza di rilevanti acquisti da fornitori residenti in Paesi dell'Unione Europea, o in paradisi fiscali – es. San Marino-;

g) assenza di dichiarazioni fiscali ovvero dichiarazioni attestanti volumi di acquisti e vendite sostanzialmente equivalenti, tali da non generare debito d'imposta;

h) sistematica presenza di dichiarazioni "in perdita" e di crediti d'imposta ai fini IVA;

i) cessione dell'intero pacchetto di quote della società e/o sostituzione dell'amministratore con soggetti di nazionalità straniera, in prossimità della scadenza degli obblighi di presentazione della dichiarazione;

j) riducono o azzerano, come visto, l'imposta dovuta sugli acquisti sia attestando fittiziamente gli "acquisti intracomunitari" effettuati da fornitori comunitari che acquistando da fornitori nazionali ai quali presentano false "dichiarazioni d'intento", in entrambi i casi non imponibili IVA, e vendendo, solo formalmente, ad altri operatori nazionali, accumulando una considerevole IVA a debito che non versano.

Gli elementi di rischio testé delineati, caratterizzanti le società partecipanti alle frodi carosello, sono desunti essenzialmente da attivià investigative sia di natura amministrativa che di p.g. ,ovvero da:

- dati e/o notizie raccolti attraverso l'utilizzo del sistema informativo in uso al Corpo, in particolare Anagrafe Tributaria, Infocamere, banca dati CLI.FO. (introdotta nel 2006 e abrogata nel 2008); utili dati si ricavano dall'applicativo V.I.E.S. riferito agli scambi intracomunitari tra i Paesi membri della Comunità Europea (alimentato con i modelli Intratstat);
- attività di sopralluogo e/o appostamento, effettuate soprattutto presso i luoghi in cui risultano dichiarate le sedi legali, amministrative e/o ubicati i locali delle società attenzionate;
- segnalazioni di operazioni sospette, ex art. 41 del D. Lgs. 231/07, comunicate dal servizio antiriciclaggio dall'UIF della Banca d'Italia;
- approfondita disamina della posizione fiscale di talune aziende, effettuata mediante l'acquisizione dei dati e delle informazioni risultanti dai bilanci, dagli atti e documenti

sociali depositati e dagli elementi risultanti dalle banche dati dell'Anagrafe tributaria, finalizzata all'acquisizione ed all'evidenziazione dei seguenti elementi di criticità:

- esecuzione di attività di intercettazione delle conversazioni e/o comunicazioni telefoniche e/o telematiche delle utenze in uso agli indagati;
- esecuzione di numerosi decreti di perquisizione locale e domiciliare presso le sedi legali, amministrative ed occulte delle società investigate (cartiere, filtro e beneficiarie), nonché presso i luoghi di dimora degli amministratori di fatto o di diritto di tali entità;
- esame della documentazione contabile (qualora presente) bancaria ed extracontabile acquisita;
- rogatorie internazionali e scambi di informazioni con Amministrazioni fiscali dei Paesi membri.

Nel caso delle frodi-carosello, peraltro, ove sia dimostrato l'accordo preventivo tra tutti i soggetti partecipanti all'operazione va da sé la configurabilità dell'art. 416 c.p., qualora ovviamente sussista quel "minimo di organizzazione comune" fra i sodali e vi sia un accordo preventivo finalizzato alla realizzazione di una pluralità di reati tributari, ancorché consumati anche con soggetti diversi. In tal ottica è, altresì, frequente che si configuri, data l'internazionalità delle frodi carosello, l'ulteriore nozione di "reato transnazionale" introdotta dalla Legge 146/ 2006 che, già dal 2006, aveva ampliato anche per tali ipotesi l'istituto della confisca per equivalente, successivamente novellata dalla Legge 244/07 che, con l'art. 1, comma 143, ha stabilito l'applicabilità dell'art. 322-ter del codice penale anche per la maggior parte dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Si tratta di una disposizione di contrasto sul piano repressivo – penale di vari reati tributari, tra i quali quelli all'IVA (artt. 2 e 8 del D. Lgs. 74/2000) – che presenta il pregio di:

- non richiedere, per la sua applicazione, la preliminare dimostrazione di alcun vincolo associativo di colui che commette i citati delitti;
- non richiedere la "*transnazionalità*" dei reati tributari cui si applica;
- ammettere riguardo ad essi l'istituto della *confisca per equivalente*, venendo meno il necessario nesso di *pertinenzialità* tra il reato e le cose oggetto di sequestro.

Un' ulteriore cartina di tornasole volta a testimoniare l'importanza che l'Unione Europea[6] annette al contrasto di tale fenomenologia illecita, la si evince dal recentissimo Regolamento 904\2010, con il quale sono state introdotte nuove misure volte ad ampliare la cooperazione internazionale, istituendo una struttura operativa comune in grado di supportare gli Stati membri a una più efficiente comunicazione e una rapida azione di contrasto alle **frodi Iva** intracomunitarie denominata Eurofisc.
I compiti principali di questa struttura sono:

- favorire lo sviluppo di un **sistema multilaterale** per il contrasto alle frodi;
- effettuare un rapido e completo **coordinamento** attraverso lo scambio di informazioni e verificare l'uso che ne viene fatto (trasmissione dei dati relativi a fornitori e clienti, mettendoli a disposizione delle autorità interessate);
- diffondere i modelli di frode individuati e le cd. best practicies (migliori pratiche);
- Un altro punto di forza di Eurofisc deriva dall'**archiviazione** in un sistema elettronico delle informazioni su identità, attività, organizzazione e indirizzo delle persone che hanno un numero di identificazione Iva e l'accesso da parte degli altri Stati è automatico. In questo modo sarà sviluppato e implementato un **database** accessibile a tutti i partecipanti che sarà coperto da segreto professionale.

La novità di rilievo prevista dal Regolamento all'art. 55, p. 1, 4° comma è che le informazioni acquisite potranno essere utilizzate nell'ambito dei procedimenti giudiziari avviati per la violazione della normativa fiscale, in tal senso facendo proprie le analoghe disposizioni previste nella Convenzione relativa alla mutua assistenza e alla cooperazione tra amministrazioni doganali – cd **Convenzione di Napoli II** - firmata il 18 dicembre 1997- e ratificata dall'Italia nel 2010.
Tra le misure più recenti di contrasto delle frodi all'IVA vanno segnalate quelle introdotte dal D.L. 25 marzo 2010, n. 40 recante "Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere»" ed altro[7].
Nel dettaglio (vgs art. 1), i soggetti IVA devono comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intercorse con operatori economici con sede nei Paesi «*black list*» (D.M. 4 maggio 1999 e 23 novembre 2001), ovvero con operatori appartenenti a determinate categorie merceologiche[8]. La notificazione ai contribuenti non residenti (vgs art. 2), sia ai fini dell'accertamento che della riscossione, è validamente effettuata mediante spedizione postale con raccomandata A.R. all'indirizzo di residenza estera rilevato dai Registri dell'AIRE.

La cooperazione amministrativa e giudiziaria ed il rapido scambio di dati e notizie fra i Paesi membri costituisce senza alcun dubbio il più valido strumento di contrasto a tali frodi.

---

[6] La Relazione speciale 8/2007 della Corte Conti UE esprimeva con preoccupazione per le lacune riscontrate in merito alla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri in materia di IVA; la stessaabbia riscontrato che in alcuni Stati membri mancavano i requisiti fondamentali per una cooperazione efficace; constata in particolare che sono confermate le seguenti lacune: — quasi la metà delle richieste d'informazione da uno Stato membro all'altro non ha ricevuto risposta entro il termine stabilito di tre mesi, — l'assetto organizzativo degli uffici centrali di collegamento (UCC), che rappresentano i canali principali per lo scambio d'informazioni, ha contribuito ai ritardi; Italia e Paesi Bassi hanno ripartito i loro UCC in varie unità prive di un reale coordinamento e la Germania ha ripartito il suo UCC in varie unità, senza informare adeguatamente gli altri Stati membri.

[7] G.U. 26 marzo 2010, n. 71

[8] L'omessa, incompleta o infedele comunicazione è sanzionata da 516 a 4130 euro.