

**LE INDAGINI DI POLIZIA TRIBUTARIA NELL'AMBITO  
DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO.**

1. La Guardia di Finanza valorizza la sua funzione di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria con competenza generale attraverso il diffuso ricorso alle indagini e alle investigazioni di polizia; ciò rappresenta il punto di forza del corpo per il contrasto all'illegalità fiscale.

Una considerevole parte dei rilievi fiscali constatati in materia di imposte sui redditi ed I.V.A. dai reparti si basa su elementi probatori acquisiti nell'ambito delle indagini di polizia giudiziaria, eseguite sia in materia di reati fiscali sia nel campo degli altri crimini **economico-finanziari** e dei traffici illeciti.

Quindi sia la normativa di riferimento che le direttive dell'Autorità di Governo affidano alla Guardia di Finanza, quale forza di polizia a competenza generale nelle materie economiche e finanziarie, un ruolo primario nell'azione di prevenzione, ricerca e denuncia degli illeciti di natura tributaria e, in particolare, di repressione di quelli connotati da comportamenti fraudolenti, ossia realizzati mediante operazioni ingannevoli e artificiose.

Le funzioni connesse ai compiti di Polizia Economico-Finanziaria e il conseguenziale sistema di poteri e facoltà di natura amministrativa, che coesistono con il tradizionale ruolo di polizia tributaria e con le attribuzioni tipiche di polizia giudiziaria, consentono al Corpo di contrastare in maniera trasversale ogni fenomeno illecito di rilievo erariale, colpendone qualsiasi manifestazione: dall'evasione fiscale al riciclaggio e all'autoriciclaggio dei relativi proventi; dall'indebito ottenimento di fondi pubblici all'esportazione illegale di capitali all'estero; dalla costituzione di "fondi neri" per il pagamento di tangenti e qualsiasi altra manifestazione di illegalità economico-finanziaria.

2. In tale scenario si colloca la tematica dei rapporti tra funzioni di polizia tributaria e polizia giudiziaria e, quindi, delle interrelazioni tra procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario, dal un lato, e le indagini preliminari ed il processo penale, dall'altro.

Nel suddetto contesto, si rileva l'importanza strategica di investigazioni condotte in primo luogo ai fini dell'acquisizione degli elementi probatori di irregolarità nell'applicazione della normativa fiscale e, quindi, della formulazione di proposte di recupero a tassazione e di applicazione di

sanzioni amministrative; in secondo luogo nella prospettiva di individuare fonti di prova di responsabilità penali, di norma con riferimento ai reati tributari, ma anche con riguardo ad altre fattispecie criminose a sfondo economico-finanziario.

3. Si ricorda inoltre che per effetto dell'art. 36 del d.p.r. n. 600 del 1973, tutti i soggetti pubblici incaricati di svolgere attività ispettive o di vigilanza, gli organi giurisdizionali e di polizia giudiziaria devono comunicare al corpo i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie.

La Guardia di Finanza, tuttavia, negli ultimi anni, ha affinato le proprie competenze soprattutto grazie alla disponibilità di banche dati, che hanno lo scopo preciso di potenziare l'attività di analisi per cogliere le relazioni fra persone, società, disponibilità patrimoniali e flussi finanziari, così da orientare meglio le metodologie di controllo e ridurre, ove possibile, la tempistica delle ispezioni.

Va aggiunto, però, che, per risultare determinanti ai fini dell'avvio e dello sviluppo di efficaci attività ispettive o investigative, gli elementi contenuti nelle banche dati devono essere riscontrati e integrati con le informazioni apprese a seguito dell'azione di controllo economico del territorio, che si assicura grazie alla quotidiana presenza "su strada" delle proprie pattuglie (aggiornata conoscenza e una completa padronanza dell'ambiente esterno).

#### **4. LO STUDIO DEL CONTESTO ESTERNO CON L'ANALISI DELLE BANCHE DATI PERMETTE DI INDIVIDUARE QUEI FENOMENI DI FRODE FISCALE PIÙ INSIDIOSI.**

Con il termine di frode fiscale si fa riferimento a specifiche condotte di evasione attuate con modalità, comportamenti fraudolenti o illeciti di tipo organizzato.

Rientrano nel concetto di frode fiscale le fattispecie di reato sanzionate dagli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.Lgs. 74/2000.

Lo stesso D.Lgs. 74/2000, fornisce la definizione di fattura o documento emesso per operazioni inesistenti, secondo cui per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono le fatture o 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.

**LA FATTURA È OGGETTIVAMENTE FALSA** quando documenta operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte.

**LA FATTURA È SOGGETTIVAMENTE FALSA** quando le operazioni documentate sono intercorse tra soggetti diversi da quelli almeno formalmente parte del rapporto.

Questo accade in modo più ricorrente nel caso delle frodi iva, laddove i soggetti operano solo su un piano “cartolare”, non rivestendo alcuna funzione economica.

Nella nozione di frode fiscale rientrano anche le condotte punite dall’art. 3 del D.Lgs. 74/2000, oggetto di modifica ad opera del D.Lgs. 158/2015.

Per effetto della citata modifica, il reato si configura quando il contribuente compie operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, ovvero si avvale di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l’accertamento e a indurre in errore l’amministrazione finanziaria, allo scopo di presentare una dichiarazione non veritiera in materia di imposte sui redditi o di iva.

Vi è poi il concetto di operazioni simulate e di mezzi fraudolenti che viene fornita dal legislatore all’art.1 D.Lgs. 74/2000.

Per operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente si intendono le operazioni apparentemente diverse da quelle previste dalla nuova disciplina in tema di abuso del diritto (art. 10-bis), poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

Nell’ambito delle frodi fiscali assumono rilevanza quelle dirette all’evasione dell’IVA.

Si tratta di un fenomeno che si realizza mediante il coinvolgimento di numerosi soggetti economici (FRODI CAROSELLO). In sostanza, l’impresa italiana che intende evadere l’iva interpone, tra sé e il fornitore europeo, una o più società, comunemente chiamate “CARTIERE” (MISSING TRADERS), intestate solitamente a prestanome (in genere soggetti pregiudicati o nullatenenti) e prive di qualsiasi struttura operativa o disponibilità patrimoniale.

In un sistema tipo di frode, basato sull’emissione e sull’utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, all’interno del territorio nazionale, i documenti fiscali vengono rilasciati da imprese (società di comodo, cartiere o missing trader), create al solo fine di

consentire ad altri operatori economici di evadere le imposte, attraverso la giustificazione contabile delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da ulteriori imprese, realmente operative, che vengono celate al fisco.

Caratteristiche ricorrenti delle cartiere sono:

- la formale rappresentanza attribuita a prestanome o teste di legno, soggetti in genere privi di esperienza manageriale e, nella maggioranza dei casi, nullatenenti o gravati da precedenti penali o di polizia;
- un'operatività limitata nel tempo;
- una crescita esponenziale del volume d'affari;
- l'assenza di una sede effettiva presso l'indirizzo dichiarato ovvero l'inattività o la mancanza di strutture organizzative e mezzi aziendali;
- il mancato assolvimento degli obblighi contabili, dichiarativi e di versamento.

Nel meccanismo descritto il debito d'imposta resta in capo alla cartiera, che non presenta la dichiarazione fiscale e non adempie agli obblighi di versamento; il reale fornitore opera in "nero", non emettendo alcun documento fiscale, mentre il cessionario del bene, annotando le fatture nella propria contabilità delle operazioni inesistenti emesse dalla cartiera, a giustificazione degli acquisti effettuati, ottiene sia notevoli vantaggi fiscali (potendone dedurre il costo e detrarre l'iva indicata in fattura) sia vantaggi commerciali potendo acquistare e rivendere a prezzi inferiori a quelli di mercato, con effetti distorsivi della concorrenza.

Le frodi fiscali realizzate nell'ambito dell'Unione Europea, sfruttano illecitamente la disciplina in materia di Iva intracomunitaria, in particolare:

- un soggetto nazionale, formalmente, effettua cessioni non imponibili di beni verso una "cartiera" avente sede in un altro Paese comunitario, senza che i beni lascino mai il territorio nazionale, in quanto destinati, ad altri soggetti nazionali, che li acquistano a prezzi concorrenziali;
- la cartiera estera cede cartolarmente gli stessi beni ad un ulteriore "società di comodo" italiana, che rivende le merci ai reali acquirenti nazionali senza assolvere agli obblighi tributari.

In questo caso la cartiera nazionale assume su di sé un debito di imposta che sorge al momento della cessione nazionale, ma omette di versare l'Iva all'erario ed in tempi brevi cessa l'attività; il cessionario, invece, ottiene il vantaggio di detrarre l'imposta sull'acquisto e farsi retrocedere dalla "cartiera" l'Iva corrisposta in fattura. Tale meccanismo può essere

ripetuto innumerevoli volte, con gli stessi beni, moltiplicando il numero di passaggi, inserendo più soggetti con il ruolo di missing trader o buffer, effettuando più cessioni ed acquisti tra soggetti stabiliti in stati comunitari diversi (frode carosello).

Le transazioni tra i soggetti coinvolti nella frode carosello possono anche avvenire a prezzi di mercato, potendo, comunque, i partecipanti lucrare sull'iva non versata dalla "cartiera", che si rigenera a seguito di ogni acquisto comunitario e successiva cessione nazionale.

### **TASSAZIONE FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI.**

In merito all'applicabilità delle regole dell'indeducibilità dei costi da reato ai casi di fatture soggettivamente inesistenti, occorre tenere presente la posizione della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 9537 del 29 aprile 2011, ha ribadito il principio di diritto in base al quale, nel comparto dell'imposizione diretta, a differenza di quello IVA, i costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti sono deducibili dal reddito d'impresa, ex art. 109 del T.U.I.R., sempre che le relative operazioni siano state effettivamente compiute.

Tenuto conto del predetto indirizzo giurisprudenziale, il legislatore, ha previsto, nell'art. 8, comma 1, del richiamato D.L. n. 16/2012, che non può procedersi al disconoscimento di componenti negativi di reddito relativi ad acquisti realmente effettuati, nell'ambito di attività commerciali lecite, derivanti da fatture (o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio) soggettivamente inesistenti, trattandosi di acquisti di beni e servizi che, in alcun modo, possono considerarsi "direttamente utilizzati" per la realizzazione di un delitto non colposo.

Al riguardo, la relazione illustrativa al citato decreto, proprio con riferimento all'art. 8, comma 1, ha chiarito che, per effetto di tale disposizione, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

Sul punto è intervenuta anche la più volte richiamata circolare n. 32/E/2012, nella quale è stato ribadito che tale principio "è conseguenza diretta della nuova formulazione della norma che [...] circoscrive l'indeducibilità, ai fini della disposizione in commento, ai soli costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti".

Ciò posto, agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo potrà essere contestata esclusivamente ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, con la conseguenza che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente

inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, dovranno essere considerati deducibili, sempreché, ricorrano i requisiti generali di deducibilità previsti dal TUIR.

Si ritiene utile, in tale contesto, segnalare che la Corte di Cassazione, nelle sentenze 20 giugno 2012, n. 10167, 30 ottobre 2013 n. 24426 e 22 maggio 2013, n. 12503, ha stabilito che, nell'ambito delle cosiddette "frodi carosello", sono deducibili i costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti, anche quando l'acquirente è consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che non possiedono i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, richiesti dal TUIR.

Ai fini IVA, invece, la giurisprudenza, sulla scorta delle indicazioni comunitarie, subordina l'indetraibilità dell'imposta connessa alle medesime fatture alla prova che l'Amministrazione Finanziaria deve fornire in ordine alla circostanza che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere - in ragione dell'esistenza, nel caso di specie di indizi idonei ad avvalorarne il sospetto - che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte (Cassazione 20 gennaio 2016, n. 973 e 11 maggio 2016, n. 9608).

Alla luce di tale posizione, è opportuno che i verbalizzanti, al fine di contestare l'indetraibilità dell'imposta, raccolgano ogni evidenza utile a dimostrare, sotto il profilo soggettivo, la consapevolezza del cessionario circa l'esistenza di una frode o, quanto meno, a porre in evidenza l'assoluta negligenza da parte dello stesso, non avendo posto in essere alcuna misura per escludere la propria partecipazione a meccanismi fraudolenti.

Da ultimo, giova segnalare che la Suprema Corte, nella sentenza 26 ottobre 2015, n. 42994, nel confermare l'indetraibilità dell'IVA, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, ha sostenuto l'indeducibilità dei relativi costi, in quanto privi del requisito dell'inerenza, essendo stati sostenuti per finalità diverse da quelle proprie dell'impresa.

## **TASSAZIONE FATTURE OGGETTIVAMENTE INESISTENTI**

Nell'ipotesi in cui, nel corso delle attività ispettive, si accerti la presenza di fatture oggettivamente inesistenti, i verificatori dovranno tener conto della previsione contenuta nel comma 2 del richiamato art. 8 del D.L. n. 16/2012 in base alla quale "ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti

negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi”.

In altri termini, laddove si contesti l'utilizzo di fatture attestanti l'esecuzione di operazioni in tutto o in parte mai avvenute, fatta salva l'indeducibilità dei relativi costi, non potrà essere sostenuta l'imponibilità, ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.R.A.P., dei ricavi dichiarati e connessi alla vendita fittizia dei medesimi beni oggetto di acquisto simulato.

Ciò in ossequio al più volte citato principio di capacità contributiva; se da un lato si contesta la fittizietà dell'acquisto di beni o servizi, non si può, per altro verso, sostenere l'imponibilità di ricavi iscritti in contabilità, se riferibili ai medesimi beni o servizi mai, di fatto, entrati a far parte del patrimonio del contribuente.

In tal senso, anche la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8211 dell'11 aprile 2011, ha evidenziato l'illogicità di procedere considerando indeducibili i costi e imponibili i ricavi riferibili ai medesimi beni di cui si contesta la totale inesistenza nel patrimonio della società sottoposta ad attività ispettiva.

A tal proposito, in sede di verbalizzazione, così come suggerito dalla circolare n. 32/E del 2012 dell'Agenzia delle Entrate, la non imponibilità dei ricavi deve essere limitata all'ammontare dei costi non ammessi in deduzione.

In ogni caso, come sottolineato nella relazione illustrativa allo stesso decreto, anche in tale circostanza, resta ferma l'indetraibilità dell'IVA relativa ai beni e servizi non effettivamente scambiati o prestati e l'applicazione del disposto di cui all'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale “se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ... l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”.

Detto ciò, nel caso in cui nel corso delle attività di verifica o controllo fiscale, emerga l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e quindi trasfuse in dichiarazione si dovrà:

- a. provvedere, senza ritardo, ad inoltrare la prescritta comunicazione di notizia di reato alle autorità giudiziarie territorialmente competenti tanto in relazione all'utilizzatore, quanto in relazione all'emittente, rispettivamente per violazione degli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000, valutando se ricorra o meno la necessità di procedere secondo quanto indicato all'art. 348, commi 1 e 2, del c.p.p.

- b. procedere secondo il disposto dell'art. 220 delle disposizioni di attuazione del c.p.p., nell'ipotesi in cui, invece, la falsità delle fatture si profili quale sospetto e ricorra la necessità di intraprendere ulteriori approfondimenti, fino all'eventuale acquisizione di concrete fonti di prova da rapportare all'a.g. con c.n.r..