

Plurimi i reati nella “frode carosello”

La Suprema Corte si è soffermata su taluni profili penali fallimentari, ma potrebbero rilevare anche quelli tributari

/ Maurizio MEOLI

Se qualcuno ancora non sapesse come funziona la c.d. “**frode carosello**”, eccone uno degli schemi più ricorrenti: si parte da una società italiana che vende beni a una società residente nell’Unione europea, senza applicazione dell’IVA. La società straniera rivende gli stessi beni a una società italiana che non ha alcuna struttura né svolge attività imprenditoriali effettive (c.d. **cartiera**). La cartiera effettua l’acquisto intracomunitario in reverse charge e rivende i medesimi beni, a un costo inferiore, alla stessa società italiana posta all’inizio del “carosello”. Quindi, **incassa l’IVA ma non la versa**, accumulando, nel tempo, un rilevante debito IVA nei confronti dell’Erario.

Il soggetto che ha acquistato dalla Ue è destinato ad essere sistematicamente svuotato di risorse economiche, in ragione delle vendite sottocosto e dell’accumulo del debito IVA, ed è quindi votato al fallimento. Il soggetto economico che si trova all’inizio e alla fine del “carosello” riacquista i medesimi beni a un prezzo inferiore e, quindi, è in grado di collocarli sul mercato a prezzi competitivi rispetto ai concorrenti. Nei singoli passaggi dei beni ogni intermediario fruisce di una parte del disavanzo garantito dall’evasione dell’IVA, sia sotto il profilo del **risparmio** di prezzo da parte dell’acquirente finale (che è poi anche il venditore iniziale), che sotto forma di **distrazione** delle somme incassate da parte del soggetto importatore. I costi di tale artificiosa operazione gravano interamente sull’Erario.

Il meccanismo funziona sia quando il trasferimento dei beni è reale che quando è fittizio; ciò che conta è che la società italiana che acquista in reverse charge, assumendosi il debito IVA sia votata all’insolvenza, cioè trattenga l’IVA senza versarla e consenta di “spalmare” i benefici sugli altri protagonisti del “carosello”.

L’esempio è fedelmente tratto dalla sentenza n. [19460/2016](#) della Cassazione. In relazione alle descritte condotte si stabilisce che è da reputare corretta la condanna di merito per **bancarotta patrimoniale** e per causazione del fallimento tramite operazioni dolose dei soggetti coinvolti, in concorso tra essi, nella quale si sottolinei come, prescindendo dall’esistenza o meno di una vera e propria associazione a delinquere, la messa in opera di un “carosello fiscale” richieda l’accordo di tutti i soggetti economici che lo formano. Quindi è la **consapevolezza**, in capo a tali soggetti, di agire come parte di un meccanismo teso a recuperare e ripartire i vantaggi economici derivanti dal mancato versamento dell’IVA che fonda il giudizio di colpevolezza in ordine ai reati fallimentari.

In altri termini, dato che poiché il “carosello” si fonda sull’accumulo del debito IVA da parte della società car-

tiera importatrice, tutti i protagonisti ne sono **necessariamente** consapevoli, così come, del resto, sono consapevoli delle vendite sottocosto che la cartiera effettua in favore del soggetto economico che poi immette effettivamente i beni sul mercato.

Poiché l’essenza della frode IVA è costituita dall’**endemico** stato di insolvenza in capo alla società che reintroduce i beni in Italia, dovuto al debito IVA e alle vendite sottocosto, l’aver concorso in tale fraudolento meccanismo determina anche i presupposti oggettivi e soggettivi che qualificano il **concorso** dell’extraneus nella bancarotta per distrazione ex [artt. 216](#) comma 1 n. 1 e 223 comma 1 del RD 267/42. A tali fini, infatti, non è necessario il previo concerto dell’extraneus con l’amministratore della società fallita, essendo sufficiente il dolo generico.

Ma, sottolinea la Suprema Corte, il caso in questione si adatta maggiormente all’ipotesi di cui all’[art. 223](#) comma 2 n. 2 del RD 267/42, sotto il profilo dell’aver cagionato il fallimento attraverso il ricorso ad **operazioni dolose**. L’elemento centrale della frode IVA, si ribadisce, è rappresentato dallo stato di endemica insolvenza in capo al soggetto importatore, che subisce la costante distrazione dei fondi destinati ad assolvere gli obblighi nei confronti dell’Erario. E la distrazione può essere costituita da un effettivo **dirottamento** di parte del prezzo incassato dalla cessione dei beni importati o dalla **cessione** di tali beni sottocosto, cioè a prezzi che non consentono di versare l’IVA in quanto inferiori rispetto al costo d’acquisto.

Del resto, la sentenza n. [17355/2015](#) ha già precisato che integra il reato di fallimento cagionato per effetto di operazioni dolose la condotta dell’amministratore che ometta il versamento delle imposte dovute – in relazione ai profitti realizzati mediante operazioni di trading immobiliare – gravando così la società da ingenti debiti nei confronti dell’Erario e che poi proceda alla distribuzione di utili a favore dei soci; ciò in quanto, allorché l’assegnazione dell’utile avvenga senza la prededuzione dell’onere tributario, si concreta una **manomissione** della **ricchezza sociale**, trattandosi di distribuzione che eccede quanto di pertinenza dei soci.

Quanto all’elemento soggettivo che caratterizza questa fattispecie, si ricorda come esso sia rappresentato dal **dolo generico**, che, quindi, potrebbe anche atteggiarsi come dolo **eventuale**. È stato, infatti, più volte ribadito che le ipotesi di causazione dolosa del fallimento e quella di fallimento determinato da operazioni dolose, entrambe contemplate dall’art. 223 comma 2 n. 2 del RD 267/42, vanno tenute distinte, e non sono assimilabili, non tanto dal punto di vista oggettivo, non

presentando sostanziali differenze, ma da quello soggettivo.

Nella causazione dolosa del fallimento, quest'ultimo è voluto specificamente. Nel fallimento conseguente a operazioni dolose, invece, esso è solo l'effetto – dal punto di vista della causalità materiale – di una condotta volontaria, ma non intenzionalmente diretta a produrre il dissesto fallimentare, anche se il soggetto attivo dell'operazione ha accettato il rischio dello stesso.

La prima fattispecie è, dunque, a dolo **specifico**, mentre la seconda è a dolo **generico**, e può anche assumere la forma di dolo eventuale (Cass. nn. [12426/2014](#) e [11624/2012](#)). È corretto, quindi, ritenere che il fallimento delle società cartiere non rappresenti lo scopo che i protagonisti della frode si prefiggono, senza, al tempo stesso, concludere che essi non siano consapevoli del probabile esito. Anche per tale fattispecie è si può parlare di concorso dell'extraneus nel reato proprio dell'amministratore in termini analoghi a quelli già evidenziati per la bancarotta fraudolenta per distrazione (Cass. nn. [41055/2014](#) e [11624/2012](#)).

Si precisa, infine, che i reati di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale (artt. 216 e 223 comma 1 del RD 267/42) e quello di bancarotta impropria di cui all'art. 223 comma 2 n. 2 del RD 267/42 hanno ambiti diversi e possono **concorrere** (non formalmente, ma **materialmente**) tra loro (Cass. n. [24051/2014](#)).

La decisione da cui si è tratto spunto per questo commento, invece, nulla dice circa il concorso tra le fattispecie fallimentari e i reati tributari. Si pensi, in particolare, considerando il contesto, all'omesso versamen-

to IVA e all'emissione di fatture soggettivamente false. Quanto al primo, la sentenza n. [17355/2015](#) ha sottolineato come le norme sulla bancarotta e quelle sulle violazioni fiscali tutelino interessi completamente **diversi** (l'uno, l'interesse dei creditori alla soddisfazione delle obbligazioni, l'altro, quello dello Stato all'incasso dei tributi), per cui non può dirsi che la realizzazione delle violazioni fiscali, per **mancato versamento** delle imposte, assorba il reato di bancarotta fraudolenta conseguente ad operazioni dolose, i cui elementi costitutivi sono del tutto diversi (tanto che si può avere violazione fiscale senza bancarotta e viceversa).

I due reati possono concorrere, atteso che la bancarotta non si esaurisce certo nel semplice mancato pagamento dell'imposta, né, d'altronde, l'evasione fiscale può di per sé integrare bancarotta.

Nella sentenza n. [40009/2014](#), inoltre, la Cassazione – ricordato come il reato di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose richieda dal punto di vista soggettivo il solo dolo generico – ha evidenziato come esso si realizzi anche quando l'agente sia mosso soltanto dal proposito di **procurare profitto**; sicché il reato sussiste anche se la condotta incriminata sia stata posta in essere al solo scopo di realizzare una **frode fiscale** (nella specie, emissione di fatture per operazioni inesistenti), risolvendosi comunque, quest'ultima, in un profitto, certamente ingiustificato.

Nella specie, poi, non si porrebbe un problema di duplicazione delle sanzioni in relazione alle medesime condotte, poiché a difettare sarebbe la sovrapponibilità tra frode fiscale e bancarotta, con esclusione di qualsiasi rapporto di sussidiarietà o di specialità.