

**PROF. AVV. ALESSIO LANZI**

ORDINARIO DI DIRITTO PENALE DELL'ECONOMIA NELL'UNIVERSITÀ DI MILANO BICOCCA

20122 MILANO - CORSO DI PORTA VITTORIA, 17

TEL. 02 5512886 - FAX 02 5512889

e-mail: segreteria@studioianzi.191.it

**Parere in relazione ai fatti ad oggetto del procedimento penale  
N.R.G. 4022/00 – 15916/01 N.R., Procura della Repubblica presso il  
Tribunale di Verona, in tema di sussistenza delle ipotesi di  
dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti  
per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante  
altri artifici ex artt. 2 e 3 del D. lgs 74/2000.**

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

## PARÈRE

*SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Il meccanismo asseritamente evasivo. 3. La contestata inesistenza o "fraudolenza" delle operazioni. 4. La nozione di "operazioni inesistenti" ex art. 2 D.lgs 74/2000. 5. Gli elementi passivi fittizi. 6. Gli altri artifici ex art. 3 D.lgs 74/2000. 7. L'analisi del caso di specie. 8. Conclusioni.*

### 1. Premessa

Secondo la ricostruzione dei fatti operata dagli Uffici Finanziari, la società Anthesis S.p.A. avrebbe avuto un ruolo determinante in una complessa serie di operazioni commerciali che avrebbero visto coinvolti, in particolare, il "Gruppo Carisma", alcune società operative in vari settori ed estranee al Gruppo (quali, appunto, Anthesis S.p.A.) ed alcuni soggetti terzi, genericamente indicati come fornitori di beni e di servizi.

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

In estrema sintesi, la concatenazione di tali operazioni avrebbe consentito a società clienti del Gruppo Carisma - tra le quali, appunto, la Anthesis S.p.A. - un'evasione fiscale di rilevanti proporzioni.

In particolare, ai legali rappresentanti di Anthesis S.p.A. sono state contestate le ipotesi criminose di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 74/2000.

## **2. Il meccanismo asseritamente evasivo**

La complessa operazione all'esame dagli organi accertatori prende le mosse dalla individuazione di determinati beni strumentali (o prestazioni di servizio), e dei relativi fornitori, di cui avrebbero avuto necessità le società terze operative, estranee al "Gruppo Carisma", quali la Anthesis S.p.A., per l'effettivo svolgimento della loro attività.

Secondo l'ipotesi accusatoria, infatti, previo accordo tra il sig. Rodolfo Marusi Guareschi, indicato quale "*dominus*" del Gruppo Carisma, e gli amministratori delle società terze operative, il bene - o la prestazione di servizio - sarebbe stato acquistato da parte di una società del "Gruppo Carisma" (quasi sempre Intercomind S.r.l.) al reale valore di mercato e non direttamente dalle società terze operative.

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

Tale bene sarebbe stato fatturato, dopo una serie di passaggi cartolari fra diverse società del "Gruppo Carisma", o direttamente alla società terza operativa, o ad una società di leasing, la quale, a sua volta, avrebbe ceduto il bene in locazione finanziaria alla società terza operativa (ed è l'ipotesi oggetto di contestazione ad Anthesis S.p.A.), ad un prezzo di vendita altamente maggiorato rispetto all'originale prezzo di acquisto.

Una volta incassato il prezzo di vendita dalle società terze operative, lo stesso sarebbe stato fatto pervenire per mezzo di rapporti infragruppo finanziari e commerciali alla società Maguro S.p.A. (sempre facente parte del Gruppo Carisma), "depurato" della somma necessaria a saldare il reale fornitore del bene.

Tali risorse finanziarie sarebbero a loro volta state impiegate dalla società Maguro S.p.A. per acquistare partecipazioni sociali detenute da parte di soci od amministratori delle società terze operative clienti (quali, appunto Anthesis S.p.A.).

La complessa ed articolata operazione si sarebbe, quindi, conclusa con il versamento del valore originario dei titoli, acquistati e poi ceduti da parte di soci delle società terze operative, alle società del Gruppo Carisma.

Ciò avrebbe, pertanto, comportato che i soci delle società terze operative avrebbero realizzato la plusvalenza ricavata dalla cessione di tali titoli societari.

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

In definitiva, i soci delle società terze operative, in funzione della parallela compravendita dei titoli, sarebbero rientrati in possesso del 75%, 80% dell'intero importo loro fatturato in origine dal Gruppo Carisma o dalle società di leasing.

La società Anthesis S.p.A., nello specifico, si sarebbe caricata, sempre secondo il teorema accusatorio, di costi "inesistenti" (il "sovrapprezzo" rispetto al prezzo del bene versato dal Gruppo Carisma), ed i singoli soci avrebbero ottenuto, contestualmente, il vantaggio del ricavo netto conseguito con la cessione dei titoli societari: a tali plusvalenze, infatti, è stata applicata un'aliquota (1,05%), di molto inferiore all'aliquota IRPEG (37%) che la società terza operativa avrebbe dovuto sopportare qualora non avesse annotato i costi asseritamente sovrapprezzati o inesistenti riconducibili alle fatture emesse dal Gruppo Carisma.

### **3. La contestata inesistenza o "fraudolenza" delle operazioni**

Secondo l'accusa la condotta tenuta dai legali rappresentanti *pro tempore* della società Anthesis S.p.A. in concorso con il Rodolfo Marusi Guareschi integrerebbe, in un caso, gli estremi del delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs 74/2000, in un altro caso quelli dell'art. 3, in ragione, nella prima ipotesi contestata, della indicazione nelle dichiarazioni di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture relative ad operazioni economiche in tutto o in parte inesistenti, e nella seconda ipotesi, di

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie dei contratti di *leasing* e del relativo versamento dei canoni stabiliti, e dell'essersi avvalsi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della ipotizzata falsa rappresentazione.

Al fine di valutare la correttezza o meno della prospettazione accusatoria, sembrano necessarie alcune riflessioni prodromiche, di carattere generale, che devono riguardare una ampia serie di elementi di fatto, partitamente analizzati, e il loro relativo inquadramento giuridico; elementi caratterizzanti l'intera complessa operazione, qualificata, a diverso titolo, in ragione delle diverse condotte, come penalmente rilevante secondo l'assunto accusatorio.

#### 4. La nozione di "operazioni inesistenti" ex art. 2 D.lgs 74/2000

Il concetto di operazione inesistente - da cui deriva l'ipotesi contestata ai sensi dell'art. 2 nell'ambito del medesimo procedimento penale ai legali rappresentanti di Anthesis S.p.A. nel periodo precedente alla nomina di Cheti Franceschi quale amministratore unico - a seguito dell'entrata in vigore della nuova legge penale tributaria, deve essere ricostruito in base alla specificazione normativa "operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte". (ex pluribus, CARACCIOLI, *Sull'imposta evasa il rischio della confusione*, in *Guida al diritto*, n. 14, 2000, 56; PRICOLO,

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

*Commento all'art 2; in AA.VV., Diritto e procedura penale tributaria, a cura di Caraccioli, Giarda, Lanzi, Padova, 2001, 99; PADOVANI, in AA.VV., Responsabilità e processo penale nei reati tributari, Milano, 246; BRICCHETTI, DE RUGGIERO, I reati tributari, Milano, 230; PERINI, Elementi di diritto penale tributario, Torino, 1999, 175).*

Ciò comporta che debba essere esclusa la rilevanza penale di operazioni realmente esistenti *in rerum natura*, tra gli stessi soggetti e per gli stessi importi indicati nelle fatture, anche se, ad es., tali operazioni vengano attestate nel documento con una qualificazione giuridica diversa dal vero.

In ogni caso, se la sostanza economica del rapporto è reale ed il trasferimento di denaro da un soggetto ad un altro è **avvenuto realmente**, l'operazione non potrà essere qualificata come "inesistente" (c.d. irrilevanza penale del "falso qualitativo").

Una peculiare forma di "inesistenza oggettiva", può ricorrere, infine, se nella fattura vengano indicati i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale; ma è evidente che il reato di cui all'art. 2 non sussiste nel caso in cui l'importo indicato nel documento e quello a tale fine versato coincidano.

In tal senso, peraltro, si sono già pronunciati, nel caso specifico, sia il Tribunale del riesame di Verona con Ordinanza n. 27/2000 che la Suprema Corte con sentenza n. 2853 del 19.09.2000.

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

### 5. Gli elementi passivi fittizi

La fittizietà, nella prospettiva della dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, non può coincidere con concetti quali "non deducibilità" o "non spettanza", ma, in misura omogenea a quanto sopra esposto, dovrà essere riportata al concetto di "reale inesistenza". (Cfr., PRICOLO, *op. cit.*, 109; CARACCIOLI, *Nuovo sistema penale tributario e "Statuto del contribuente"*, in *Il Fisco*, 2000, 9827; ASSUMA, *Valutazioni nel penale: scelta a rischio elevato*, in *Sole 24 ore*, 30 luglio 2000, 25; A. TRAVERSI, S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 214)

Infatti, l'indicazione di elementi fittizi non potrà non essere supportata che dall'utilizzo di fatture per operazioni **realmente inesistenti: fittizietà equivale a reale inesistenza.**

### 6. Gli "altri artifici" ex art. 3 del D.lgs 74/2000

Per l'integrazione di tale ipotesi criminosa occorre, in primo luogo, che le scritture contabili rechino una "falsa rappresentazione" della realtà. Occorre, cioè,



PROF. AVV. ALESSIO LANZI

che venga posta in essere una vera e propria "falsità ideologica" delle scritture, con conseguente divergenza tra realtà e risultanze contabili.

La falsa rappresentazione costituisce, peraltro, solo un presupposto necessario ma non sufficiente per poter ritenere integrata la dichiarazione "fraudolenta". Infatti, in secondo luogo, la norma richiede che il contribuente si sia avvalso di "*mezzi fraudolenti* idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsa rappresentazione nelle scritture contabili.

Occorre, cioè, un *quid pluris* rispetto alla falsa rappresentazione, che può essere costituito da modalità particolarmente insidiose finalizzate ad ostacolare l'accertamento del supposto mendacio contabile. Tali modalità non possono, ovviamente, ridursi allo stesso mendacio.

Il *quid pluris* non può essere costituito, ad esempio, dall'utilizzo di conti correnti diversi da quelli intestati alla società (così, già nella prospettiva del previgente art. 4, lett. f, l. 516/82, Corte d'Appello di Torino, 31 marzo 1999, M., ne // *Fisco*, 1999, p. 7059), né dalla tenuta di una contabilità occulta.

La valutazione della artificiosità e insidiosità dei mezzi utilizzati per "coprire" il mendacio dovrà essere effettuata caso per caso, tenuto conto delle acquisizioni della miglior dottrina e giurisprudenza: ad es., un pagamento "estero su estero" su conti

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

creati *ad hoc* per non lasciare traccia nella documentazione bancaria "ufficiale" di colui che evade l'imposta attraverso il mendacio contabile, potrebbe essere ritenuto artificioso e fraudolento (il *quid pluris*) nella prospettiva dell'art. 3.

Oppure, l'avvalersi di fatture o documenti aventi analogo valore probatorio *materialmente falsi* (PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto*, n. 14, 2000, 58; VENEZIANI, in *Diritto e procedura penale tributaria*, cit., 154).

#### **7. L'analisi del caso di specie**

Da una attenta verifica, quindi, di quanto è emerso nel corso dell'attività di indagine svolta dagli Organi Inquirenti e dalla analisi della documentazione contabile in atti, è possibile fissare alcuni punti fondamentali e non controvertibili della vicenda che rivestono un preciso univoco significato per quanto attiene alla fondatezza delle tesi accusatorie.

Tutte le transazioni commerciali poste in essere da Anthesis S.P.A. sono state regolari e altrettanto regolarmente sono state trascritte nelle scritture contabili.

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

In particolare, le operazioni tra Anthesis, le società del Gruppo Carisma e le società di leasing sono state tutte riportate in modo chiaro e trasparente nelle scritture contabili, nonchè regolarmente documentate, tanto che gli Organi accertatori non hanno avuto alcuna difficoltà a ricostruirle in modo chiaro e preciso. Nessun mezzo fraudolento sembra, perciò, essere stato posto in essere per occultare una "falsa rappresentazione della realtà".

I beni oggetto delle transazioni commerciali sono stati effettivamente ceduti ed i servizi effettivamente resi: infatti, anche sotto questo profilo nessun appunto è stato mosso ai legali rappresentanti delle società.

Ogni operazione è stata regolarmente fatturata.

Le imposte effettivamente dovute da Anthesis S.p.A. o dai singoli soci sulla base dell'imponibile netto sono sempre state versate, in particolare l'imposta sostitutiva su tutte le plusvalenze realizzate dalla compravendita dei titoli societari. L'effettivo versamento di tali imposte, del resto, non è stato oggetto di contestazione alcuna.

Gli Organi Accertatori insistono sul fatto che beni e servizi sarebbero stati "sovralfatturati" ad Anthesis, cui sarebbero stati, infatti, ceduti, direttamente o

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

mediante società di leasing, ad un prezzo "altamente maggiorato" rispetto al "reale valore di acquisto".

Alla base di tale affermazione esiste un'erronea ricostruzione del concetto "valore reale di un bene", in quanto il **"valore reale" di un bene (o di un servizio) altro non è se non il valore accettato dalle parti che liberamente sottoscrivono i contratti di cessione del bene o del servizio.** Ciò che rileva sotto il profilo della corrispondenza della operazione alla realtà è che successivamente alla fissazione del valore del bene, tale **"valore reale" sia stato effettivamente pagato, fedelmente riportato nelle fatture emesse e altrettanto fedelmente annotato nelle scritture contabili.**

In definitiva, a titolo esemplificativo: le società del Gruppo Carisma hanno acquistato un bene (o un servizio) a 100 e lo hanno rivenduto ad Anthesis S.p.A. (direttamente o mediante una società di leasing) a 300: le singole operazioni sono state oggetto di regolari fatture e di regolari annotazioni ed hanno generato debiti e crediti di imposta corrispondenti agli effettivi esborsi ed incassi:

**La misura reale del corrispettivo di un'operazione è, infatti, quella effettivamente riscossa da chi emette la fattura e che risulta pagata da chi tale fattura riceve.**

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

## 8. Conclusioni

A mio parere, quindi, alla luce del particolare quesito postomi, per quanto riguarda i rapporti tra le società del Gruppo Carisma e Anthesis S.p.A., si deve concludere che tutte le operazioni, commerciali o finanziarie, singolarmente ed analiticamente considerate devono essere ritenute come **realmente esistenti**, sia la cessione di beni, sia i contratti di leasing, sia, infine, la compravendita di titoli societari: non risulta, infatti, essere stata neppure ipotizzata, del resto, una qualsivoglia simulazione di tali negozi giuridici o l'esistenza di altre possibili divergenze tra quanto effettivamente posto in essere dalle parti e quanto riportato nelle fatture e nelle scritture contabili.

Non sembra possibile definire operazione *parzialmente inesistente* per "sovrapproduzione" la cessione, direttamente o mediante stipula di un contratto di leasing, ad un determinato prezzo di un bene alla società Anthesis, se tale prezzo è stato effettivamente versato, contabilizzato e come tale riportato come *elemento passivo* nella dichiarazione dei redditi.

Tale elemento passivo, pertanto, essendo stato generato da un'operazione **realmente esistente** non può essere ritenuto "fittizio".

Non sembra esservi stata, di conseguenza, da parte dei legali rappresentanti di Anthesis S.p.A., alcuna *falsa rappresentazione della realtà* che si sia riflessa nelle scritture contabili: ogni operazione ha trovato preciso e fedele riscontro nella contabilità della società e non sembra che sia stato posto in essere alcun "mezzo fraudolento" per ostacolare l'accertamento di quanto rappresentato nelle scritture contabili: là dove vi è stato un costo di 300, sono stati indicati 300 come elementi passivi e là dove vi sono stati ricavi per 300, sono state indicati ricavi per 300 e sono state calcolate e versate le imposte dovute per tali plusvalenze secondo la normativa vigente.

Lo sforzo compiuto dagli Organi Accertatori per concatenare e valutare complessivamente le eterogenee operazioni poste in essere dagli indagati non può, ad ogni buon conto, superare il dato obiettivo della effettività delle operazioni commerciali e delle relative corrispondenti risultanze documentali e contabili, e non può, pertanto, fondare in maniera giuridicamente corretta una ricostruzione della vicenda che faccia ritenere le operazioni poste in essere "*inesistenti*" o le dichiarazioni dei redditi comunque "*fraudolente*". In altre parole, eventuali manovre "elusive", grazie alle quali si realizzano dei risparmi d'imposta, non possono – di per sé – essere qualificate, *sic et simpliciter*, come riconducibili a delitti tributari caratterizzati dalla frode.

PROF. AVV. ALESSIO LANZI

Una corretta e tassativa interpretazione ed applicazione del testo normativo, dunque, fa concludere per l'insussistenza nel caso di specie delle ipotesi criminose di cui agli art. 2 e 3 del D.lgs 74/2000.

Milano, 29 settembre 2003

Prof. Avv. Alessio Lanzi

