

Ivo Caraccioli

**LA RESPONSABILITÀ PENALE
DEI CD.
“BUFFERS” (O “FILTRI”)
NELLE “FRODI CAROSELLO”
IN MATERIA DI IVA:
GLI ORIENTAMENTI
DELLA GIURISPRUDENZA**

Estratto



La responsabilità penale dei cd. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza

Nel campo delle cd. "frodi carosello" in materia di Iva, danti luogo a possibile responsabilità penale per dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) od emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 stesso D.Lgs.), possono verificarsi, nell'ambito della (anche lunghissima) filiera commerciale tendente a scaricare sul consumatore finale il versamento dell'Iva, degli inserimenti di persone che non sono partecipi del disegno fraudolento e che quindi non possono essere ritenute responsabili dei reati in questione.

In the field of the so-called "carousel fraud" of the VAT, giving rise to possible criminal liability for fraudulent misrepresentation by the use of false invoices (art. 2 of Legislative Decree No. 74/2000) or issuance of invoices for non-existent transactions (art. 8 of the same Decree), individuals who are not participants in the fraudulent design and therefore cannot be held liable for the offenses in question, may occur in the context of (even very long) commercial chain tends to pass on the payment of the VAT to the final consumer.

Le frodi in materia di Iva, per la loro diffusione e sofisticatezza, costituiscono, com'è noto, una delle più grosse preoccupazioni per l'amministrazione finanziaria italiana e per l'Unione europea (1). In particolare il fenomeno delle "frodi carosello" nel campo dell'Iva si presenta in forme sempre più raffinate, avendo l'amministrazione finanziaria attuato degli interventi di contrasto energetici da parte di

(1) In argomento v., tra gli altri, F. ANTONACCHIO, *Frodi "carosello" Iva: dalle Sezioni unite stop al concorso tra la truffa e le false fatturazioni*, in *Fisco*, 2011, 1, 7; F. RAPISSARDA, *I nuovi strumenti normativi approntati dall'Ue contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in *Fisco*, 2009, 1, 36; C. DI GREGORIO, *Frodi carosello. Una risposta possibile*, in *Fisco*, 2011, 1, 48, 7840; F. e L. TAGLIAFERRO, *Le frodi Iva nell'Unione europea*, in *Fisco*, 2000, 1, 29, 9447. In prospettiva più ampia v. E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli Stati membri*, Padova, 1994, 28 ss.

personale verificatore preparato. Cionondimeno si assiste talvolta a qualche generalizzazione applicativa di uno schema, predisposto a livelli superiori, che non sempre corrisponde alla situazione di fatto concreta. Quanto precede riguarda, tra l'altro, la valutazione della posizione del cd. *buffer* ("filtro") – nella maggior parte dei casi nell'ambito di società esistenti ed operanti – che, peraltro, può essere consapevole o non consapevole della filiera frodativa.

Tale soggetto si inserisce nella seguente posizione. L'interponente (*broker*) fa acquistare i prodotti presso il fornitore intracomunitario (*company*) da un interposto (*missing trader*), anziché rivendere direttamente i prodotti stessi all'interponente, senza versare all'Erario l'Iva incassata, e poi li cede al soggetto "filtro" (od a più soggetti "filtro", in successione: al riguardo si parla anche di "società cuscinetto"), il quale vende i prodotti al cessionario finale, in modo da allungare la filiera e rendere evanescente il complessivo disegno rivolto al mancato versamento dell'Iva, con il conseguimento del duplice vantaggio della spartizione (magari non fra tutti i protagonisti) dell'imposta non versata e dell'abbassamento del prezzo dei prodotti, con connessa concorrenza sleale a danno dei commercianti regolari (2).

Detto schema può essere ripetuto estendendone l'ambito soggettivo, moltiplicando i numeri dei passaggi intermedi, e può anche essere eseguito secondo due differenti modalità: 1) "carosello puro" ove il bene venduto all'ultimo soggetto della filiera viene rivenduto al primo soggetto; 2) "carosello aperto" in cui entrano nella catena degli acquirenti estranei alla frode.

La società filtro, peraltro, riveste una posizione del tutto strategica poiché essa ha il compito di occultare il legame diretto tra la cartiera medesima e l'effettivo destinatario della merce, rendendo certamente più difficoltosa all'autorità giudiziaria la ricerca degli effettivi beneficiari del meccanismo frodativo, solitamente da individuarsi nel medesimo fornitore comunitario della merce e nel cessionario finale.

(2) La giurisprudenza, sia tributaria che penale, con specifico riferimento anche alla responsabilità dei "buffers" in argomento è molto vasta; fra le tante v. Cass., sez. V civ., 13 marzo-20 giugno 2012 n. 10167, in *Fisco on line*, 2012; Cass., sez. V civ., 25 maggio-20 giugno 2012, in *Giur. it.*, 2013, 1, 209; Cass., sez. V civ., 13 marzo-6 giugno 2012 n. 9107, in *Boll. Trib.*, 2013, 3, 223; Cass. sez. V civ., 23 settembre 2011 n. 19530, in *Fisco on line*, 2011; Cass., sez. V civ., 12 maggio 2011 n. 10414, in *CED Cassazione*, 2011; Cass., sez. III pen., 24 febbraio 2011 n. 11969, in *Leggi d'Italia*; Cass., sez. V civ., 10 novembre 2010-12 gennaio 2011 n. 608, *ivi*; Cass., sez. V civ., 10 dicembre 2009-20 gennaio 2010 n. 867, in *CED Cassazione*, 2010.

A parte i profili tributari, a cui ha cercato di porre rimedio, ma soltanto in limitati settori produttivi, l'introduzione della "solidarietà passiva" in materia di Iva tra cedente e cessionario di cui all'art. 60-*bis* DPR 26 ottobre 1972 n. 633, merita chiedersi in che limiti il *buffer* (uno o più) possa essere ritenuto responsabile penalmente, e di quale reato. Invero, l'introduzione di tale istituto sulla solidarietà passiva rileva esclusivamente sotto il profilo tributario e non in ambito penale, nel senso che il fenomeno delle "frodi carosello" può appunto verificarsi anche nelle materie in cui la solidarietà passiva stessa non è prevista.

Il *buffer* sarà ovviamente concorrente con gli altri partecipi della vicenda criminale se ha accettato dolosamente di rivestire tale ruolo, prestandosi consapevolmente ad acquistare e rivendere i prodotti ai ricordati prezzi concorrenziali in pieno accordo con gli altri partecipi (od almeno con i principali), ricevendone adeguato compenso.

Va segnalato che le Procure della Repubblica, in questi casi, tendono a contestare a tutti i partecipi il delitto di associazione per delinquere (art. 416 c.p.) finalizzato alla commissione di una serie indeterminata di reati tributari. Accanto a tale più grave contestazione si ha quella dei reati relativi alle fatture false (utilizzazione in dichiarazione *ex art. 2* D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 ed emissione delle stesse *ex art. 8* stesso D.Lgs.), sempre con l'avvertenza che *ex art. 9* stesso D.Lgs. non vi può essere il concorso tra emittente ed utilizzatore.

Si sostiene, talvolta, accusatoriamente, in sede giudiziaria, che un elemento di prova della malafede del "filtro" sarebbe il fatto che la merce viene venduta prima ancora di essere stata acquistata, ma questa può essere una contestazione irrilevante, in quanto con essa si rientra nella prassi abituale delle operazioni di *trading*. Parimenti la considerazione del prezzo (vendita a prezzo inferiore a quello di acquisto) non concerne propriamente le cessioni che si inseriscono nel corso dei vari passaggi, riguardando principalmente l'ultimo cedente al pubblico. È, comunque, evidente che non basta essersi inseriti nella catena dei vari passaggi per potersene automaticamente dedurre l'esistenza di un concorso punibile, sulla base dei principi generali in materia di dolo del concorrente (art. 110 c.p.).

D'altronde, già al diverso livello della responsabilità tributaria, la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea ha sostenuto la non debenza dell'imposta da parte di chi si sia inconsapevolmente trovato in mezzo ad una serie di passaggi finalizzati al mancato versamento dell'imposta.

Ovviamente, a livello penale, la dimostrazione della partecipazione consapevole dev'essere rigorosa, onde non basta che il *buffer* abbia emesso o contabilizzato e dichiarato costi relativi a beni che in realtà sono passati effettivamente nelle sue mani (ancorché senza materialmente entrare nel suo deposito).

Quanto precede ai fini della responsabilità a titolo di associazione per delinquere e dei citati reati di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. 74/2000. In casi particolari, potrà aversi la responsabilità del "filtro" esclusivamente per concorso con altri soggetti della filiera – che non siano partecipi del complessivo accordo truffaldino – i quali non abbiano versato l'Iva dovuta (superiore a cinquantamila euro per anno) e quindi si siano resi responsabili del reato di "omesso versamento dell'Iva" di cui all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000. Questa eventualità appare più facilmente realizzabile (ma ovviamente non solo) per i "filtri" che si trovano a ridosso della cessione finale dei beni ed abbiano agito in concorso soltanto con taluni soggetti della filiera, non con tutti.

L'emittente è, dunque, punibile nel momento dell'emissione della falsa fattura; l'utilizzatore, al contrario, non è punibile nel momento della contabilizzazione della stessa falsa fattura, ma nel momento in cui utilizza il costo fittizio risultante da dette fatture "passive" nelle proprie dichiarazioni dei redditi od Iva.

Com'è noto, la falsificazione della fattura (o di altri documenti analoghi) sussiste, a norma dell'art. 1 lett. a) D.Lgs. n. 74/2000, in due casi diversi:

– falsificazione "oggettiva": fatturazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi non rese o rese in misura inferiore;

– falsificazione "soggettiva": fatturazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi rese, ma da soggetto diverso dall'emittente della fattura ovvero a soggetto diverso dal destinatario della fattura.

Dall'esame incrociato delle due fattispecie criminose in esame (artt. 2 e 8 cit.) risulta che, in caso di falsità oggettiva, rispondono separatamente l'emittente e l'utilizzatore.

Va, al riguardo, tenuto presente che, in base all'art. 9 D.Lgs. n. 74/2000, in deroga ai principi generali in materia di concorso di persone nel reato previsti dal codice penale (art. 110), non vi può essere concorso tra l'emittente e l'utilizzatore della fattura falsa: ciascuno risponde per il rispettivo titolo di reato, sopra citato, che, come si è visto, ha un momento consumativo diverso.

Quanto precede, peraltro, non impedisce che soggetti diversi dall'emittente e dall'utilizzatore (ad es., "mediatore" delle fatture false che mette in contatto i vari soggetti) possano rispondere a titolo di concorso di persone con l'uno o con l'altro dei vari soggetti.

La giurisprudenza ha chiarito – ripetesi – che nel caso di fatture oggettivamente false, rispondono sia l'emittente che l'utilizzatore, avendo il primo il "fine di consentire a terzi l'evasione" ed il secondo il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto". Nel caso, invece, di fatture soggettivamente false, risponde sicuramente l'emittente, ma non l'utilizzatore, dato che egli non è stato animato dal fine di evadere, avendo realmente sostenuto il costo.

Va sottolineato che i reati in questione sono gli unici (oltre l'art. 10) tra quelli previsti dal D.Lgs. 74/2000 che non prevedono una soglia quantitativa di punibilità, per cui la responsabilità sussiste quale che sia il valore delle fatture, anche minimo. E questo perché il Legislatore ha inteso punire in maniera particolarmente severa il fenomeno delle fatture false in generale e delle cd. "frodi carosello" in particolare.

Arrivati a questo punto, ci si può chiedere quale vantaggio abbia la "cartiera" (che non necessariamente deve essere "totale", ma può essere anche "parziale", nel senso che effettivamente venda beni o presti servizi, ma emetta anche fatture sovradimensionate o totalmente false) atteso che per essa l'operazione si risolve in maggiori ricavi e quindi maggiori imposte. La risposta sta nel fatto che tali "cartiere" abitualmente non versano l'Iva, poi si mettono in liquidazione e spariscono dal mercato.

Com'è ben noto, il fenomeno delle fatture false, ed in particolare quello delle "frodi carosello", costituisce motivo di grande preoccupazione a livello di Comunità europea, essendo l'Iva un'imposta "armonizzata", la cui evasione va a danno della Comunità stessa. Esso quindi viene continuamente monitorizzato dalle Autorità comunitarie, al fine di una maggiore collaborazione fra gli Stati dell'Ue per la scoperta e la repressione dei reati in questione.

Va, in proposito, ricordato che il settore penal-tributario italiano è stato fortemente interessato da recenti misure legislative, per le quali va qui in particolare ricordato il DL 13 agosto 2011 n. 138 conv. legge 14 settembre 2011 n. 214, nell'ambito delle quali si è deciso di imprimere connotati di particolare severità alla materia al dichiarato scopo di indurre i contribuenti ad una maggiore fedeltà tributaria. Con tale decreto per i reati in materia di fatture per operazioni inesistenti (artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74 cit.) è stata abrogata la circostanza attenuante

prevista nel caso l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse inferiore ad euro 154.937,07, per cui ora, nel caso di utilizzazione in dichiarazione e di emissione di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti, si deve sempre partire dalla pena base di anni uno e mesi sei di reclusione.

Come si è già detto, nell'ambito delle "frodi carosello" la Corte di Giustizia ha contribuito in maniera determinante a definire i contorni rilevanti delle frodi Iva, focalizzando l'attenzione sull'importanza dell'elemento psicologico della conoscenza o conoscibilità della frode stessa.

Inizialmente la Corte aveva ritenuto (sino alla sentenza *Halifax*) (3) irrilevante, ai fini Iva, l'intento delle parti nel mettere in atto l'operazione: "Le nozioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi".

Successivamente con altre decisioni (sentenze *Optigen*, *Federation of Technological Industries*, *Axel Kittel*, *Telos* ecc.) (4) la Corte ha iniziato a ricollegare il diritto di detrazione del soggetto passivo, non più esclusivamente al verificarsi degli elementi oggettivi, ma anche alla assenza di conoscenza o conoscibilità dell'esistenza di una frode a monte o a valle della operazione posta in essere dal contribuente. È stato, in sostanza, introdotto il concetto di rilevanza della conoscenza o conoscibilità della frode.

Questa linea interpretativa è stata poi ulteriormente affinata, inserendo accanto all'elemento oggettivo anche un elemento soggettivo: la "buona fede" che si riferisce alla consapevolezza che il soggetto ha delle finalità dell'operazione che sta per compiere.

Ad avviso della Corte perdono il diritto di detrazione non solo i soggetti che direttamente sono parte della frode, ma anche coloro che, essendo estranei alla frode, ne sospettano l'esistenza e, pur con questo dubbio, pongono in essere l'operazione stessa. Tanto è che nella sentenza *Axel Kittel* si dice che "un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad

un'operazione che si iscriveva in una frode all'Iva, ai fini della sesta direttiva si deve considerare partecipante a tale frode".

Peraltro, la Corte non ha individuato con precisione nelle sentenze citate i caratteri specifici della buona fede, facendo solitamente riferimento alla generica "conoscenza o conoscibilità" della frode da parte del soggetto. E quindi, sulla base di questa impostazione, si può pensare ragionevolmente che un soggetto abbia motivi per sospettare la sussistenza di una frode se, per esempio, il prezzo a lui richiesto era inferiore al prezzo minimo che ci si poteva aspettare di dover pagare sul mercato per certi beni, oppure se era inferiore a quello richiesto in precedenza per medesimi beni. Ma le sentenze della Corte si limitano a sottolineare la necessità che i soggetti passivi adottino "tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode" (5).

La Corte di cassazione italiana non ha subito recepito il nuovo orientamento della Corte di Giustizia in materia di buona fede, ma a partire dal 2009 si è pronunciata in tal senso affermando che il soggetto del tutto estraneo ed inconsapevole della falsità della fattura può computare le componenti negative correlate alla fattura.

Il richiamo operato dalla Cassazione alla giurisprudenza della Corte di Giustizia è poi abbastanza frequente negli anni successivi, con l'introduzione del nuovo argomento costituito dalla necessità della buona o mala fede del soggetto. In queste sentenze si afferma che: "nelle cosiddette frodi carosello, fondate sul mancato versamento dell'imposta incassata da società cartiere a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti, e successive rivendite anche attraverso l'interposizione di più società filtro (*buffers*), dove il meccanismo dell'operazione e gli scopi che essa si propone fanno presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario finale, con la conseguenza che torna applicabile il principio sancito dall'art 17 della direttiva n. 77/388/Cee, secondo cui l'Iva assolta dal medesimo beneficiario nelle operazioni commerciali con la società filtro non è detraibile ai sensi dell'art. 19 DPR n. 633/1972, anche se le predette operazioni siano state effettivamente compiute e le relative fatture sembrano perfettamente regolari".

Il giudice dovrà accertare, quindi, che sia conseguita la prova della

(3) Corte Giust. Ce. 21 febbraio 2006, in causa C-225/02, *Halifax*.

(4) Corte Giust. Ce., 12 gennaio 2006, in cause C-354/03 C-355/03 e C-484/03, *Optigen*; Giust. Ce., 11 maggio 2006, in causa C-384/04, *Federation of Technological Industries*; Giust. Ce., 6 luglio 2006, in cause C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*; Giust. Ce., 27 settembre 2007, in causa C-409/04, *Telos*.

(5) Corte Giust. Ce., *Axel Kittel*, cit.

“buona o mala fede” da parte della società contribuente, la quale dovrà dare tale prova a fronte di operazioni inesistenti.

Inoltre la Corte di Giustizia ha affermato, a tal proposito, che “ogni operazione deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi” con la conseguenza che la detrazione spetta anche ad un operatore che intervenga in buona fede in una catena di cessioni di natura fraudolenta, se “non aveva e non poteva avere conoscenza della frode” (6).

Quanto alla nostra giurisprudenza, la Corte ritiene, appunto, che l'amministrazione è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode, attinenti al cedente, ovvero la natura di “cartiera”, la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e, in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, però, con prova certa ed incontrovertibile, ma con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente.

Alla luce, dunque, di questa evoluzione giurisprudenziale, si può asserire che anche per la società “filtro”, la quale può essere consapevole della frode o del tutto all'oscuro, la responsabilità è da escludere nel caso fosse estranea alla frode e se non aveva e non poteva avere conoscenza della frode stessa.

Inoltre, giova altresì osservare che la giurisprudenza di legittimità, in materia di configurabilità del delitto di associazione a delinquere “allo scopo di commettere più delitti”, qualora i reati scopo siano finalizzati all'emissione ed all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, ha, comunque, statuito l'integrazione del reato di cui all'art. 416 c.p. anche se per il disposto dell'art. 9 D. Lgs. n. 74/2000 non possono concorrere tra di loro i rispettivi reati ex artt. 8 e 2 dello stesso decreto.

Invero, è stato ritenuto, in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti, che il regime derogatorio previsto dall'art. 9 sia “limitato a tale ambito e non può essere ritenuto ostativo alla configurabilità della fattispecie associativa, se l'illecito sodalizio risulti co-

stituito da più persone per commettere i reati di cui agli artt. 2 e 8 del citato D.Lgs.”.

Inoltre va ricordato che la legge 16 marzo 2006 n. 146, di ratifica ed esecuzione della Convenzione e dei Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato, ha dato attuazione ad un progetto internazionale di contrasto della criminalità organizzata.

Per “reato transnazionale” deve intendersi un qualunque “reato grave” a cui è applicabile una pena della reclusione di almeno quattro anni purché abbia natura transnazionale e, dunque, commesso in più Stati, e in cui sia operante un gruppo criminale organizzato, con conseguente ricomprensione dei reati tributari in ipotesi di “frotti carosello”, coinvolgenti una molteplicità di soggetti.

L'orientamento prevalente della Suprema Corte, nelle sentenze citate all'inizio, ritiene il reato transnazionale di cui agli artt. 4 e 10 legge n. 146/2006 compatibile con il reato di associazione a delinquere e, dunque applicabile anche al profitto dei reati di frode fiscale rientranti nel programma associativo di un'organizzazione criminale transnazionale, con la conseguenza che per le indagini su reati tributari compiute nell'ambito di fenomeni associativi a carattere transnazionale sarà possibile ravvisare una responsabilità della persona giuridica ed operare la confisca per equivalente dei beni della società coinvolta.

Ivo CARACCIOLI

(6) Corte Giust. Ce, *Optigen*, cit.