

Primi profili applicativi dei reati tributari nei confronti dell'ente: la parola alla Corte di Cassazione.

di **Francesco Martin**

CASS. PEN., SEZ. III, SENT. 28 APRILE 2022 (UD. 27 GENNAIO 2022), N. 16302
PRESIDENTE PETRUZZELLIS, RELATORE DI NICOLA

Sommario. **1.** Premessa. – **2.** I reati tributari e l'ente: genesi e caratteristiche. – **3.** Una prima pronuncia giurisprudenziale. – **4.** Brevi conclusioni.

1. Premessa.

Nel corso degli ultimi anni il legislatore, a volte anche su impulso di quello comunitario, ha apportato delle considerevoli modifiche al D. lgs. 8 giugno 2001, n. 231 che, come noto, disciplina la responsabilità delle persone giuridiche.

Tale processo di ampliamento degli illeciti attribuibili all'ente è si è recentemente sviluppato con l'introduzione dei reati tributari e di contrabbando ad opera del D. lgs. 14 luglio 2020, n. 75, a cui ha fatto seguito il D. lgs. 8 novembre 2021, n. 184, il cui obiettivo è il contrasto alle condotte illecite perpetrate tramite strumenti di pagamento diversi dai contanti. Infine, con la L. 9 marzo 2022, n. 22 sono stati introdotti i reati contro il patrimonio culturale.

2. I reati tributari e l'ente: genesi e caratteristiche.

Dopo aver evidenziato, con dovizia di sintesi, le principali novità introdotte in riferimento alla responsabilità delle persone giuridiche, pare utile soffermarsi sui reati tributari, oggetto della sentenza in commento.

Con il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*", convertito in L. 19 dicembre 2019, n. 157, il legislatore ha inserito nel sistema sanzionatorio delineato dal D. lgs. 231/2001 i reati tributari.

Per inquadrare subito la nuova modifica, il recente art. 25-*quinqüesdecies*, D. lgs. n. 231/2001 introduce illeciti amministrativi connessi alla commissione dei delitti di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3, D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), sottrazione fraudolenta al pagamento d'imposte (art. 11), prevedendo le relative

comminatorie edittali per la sanzione pecuniaria – sempre aggravabili se l’ente ne ha tratto un profitto di rilevante entità – e l’applicabilità delle sanzioni interdittive di cui all’articolo 9, comma 2, lett. c), d) ed e), D. lgs. 231/2001.

A ben vedere, tuttavia, anche prima della riforma del 2019 l’ente rispondeva per i reati tributari, in quanto era ritenuto responsabile, non in termini punitivi, ma sulla base di altre prospettive che potremmo definire nella sostanza compensativo-riscossive¹. Ed in tal senso la predisposizione dei modelli di organizzazione e gestione era condizionata in quanto l’illecito penale tributario era connesso ad uno dei reati c.d. presupposto per la responsabilità dell’ente.

In secondo luogo, sussisteva il sistema dell’adempimento collaborativo introdotto dagli artt. 4 e 7 D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128; si trattava di un sistema volto a implementare ulteriormente l’adozione di modelli organizzativi, essendo tali sistemi il presupposto per la collaborazione.

Inoltre, era possibile applicare la confisca²; sul punto era anche intervenuta, con una celebre sentenza, la Corte di Cassazione³.

Infine, la pena pecuniaria si applicava nell’ipotesi in cui si integrasse l’illecito punitivo amministrativo tributario ai sensi del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; sanzione che poteva raggiungere significativi livelli di afflittività.

Tale riforma, che trova la sua origine nella direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017, c.d. direttiva PIF⁴, recepita mediante il citato D. lgs. 75/2020 a seguito della legge delega 4 ottobre 2019, n. 177, che ha conferito al Governo i poteri per attuare le direttive europee, ha previsto per gli Stati membri l’adozione di sistemi volti a sanzionare l’ente per la commissione di reati che offendono gli interessi finanziari dell’Unione europea.

¹ SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell’opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Arch. pen.*, n. 1, 2017, p. 1-3.

² BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano*, in *Dir. pen. cont.*, 20.10.16, p. 3-4.

³ Cass. pen., SS.UU., 05.03.14, n. 10561.

⁴ BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva Pif. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in *Dir. pen. cont.* 12.12.17, p. 6-7; BASILE, *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della direttiva Pif: la repressione delle frodi e lo strano caso dell’art. 316-ter c.p.*, in *Dir. pen. cont.*, 31.05.19, p. 4; LANOTTE, *L’impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la direttiva Pif e il regolamento Eppo*, in *Dir. pen. cont.*, 28.06.19, p. 5; RONCO, *Frodi ‘gravi’ IVA e tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea: quali ricadute nell’ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017?*, in *Arch. pen.*, 05.07.17, p. 4-5; CORSO, *Direttiva PIF: quando rileva il delitto tributario?*, in *Quotidiano Online*, 31.10.17, p. 2-3.

In tal senso è stato definitivamente risolto un dibattito che ha interessato la dottrina⁵ circa gli effetti dell'applicazione della normativa inerente alla responsabilità degli enti al diritto tributario.

La direttiva PIF, recepita nella legge delega, esordisce individuando il proprio oggetto (art. 1) «*nella fissazione di norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari*».

All'art. 2 vengono chiarite le nozioni di «*interessi finanziari*» e di «*persona giuridica*».

La Direttiva PIF specifica, con una definizione ritenuta onnicomprensiva in dottrina⁶, che cosa si debba intendere per interessi finanziari dell'Unione: in essi sono ricompresi «*tutte le entrate, le spese e i beni che sono coperti o acquisiti in virtù del bilancio dell'Unione e dei bilanci di istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti e controllati*».

Il par. 2 precisa che, in materia di risorse provenienti dal sistema IVA, la direttiva si applica solo in caso di reati gravi, ovvero soltanto nel caso in cui

⁵ ALAGNA, *I reati tributari e il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, p. 397-398; ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, p. 230; TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1328; LANZI - ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 95-97; AMBROSETTI, *I reati tributari*, in AMBROSETTI - MEZZETTI - RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, p. 461-463; F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in BRICCHETTI - VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017, p. 12-16; DE AMICIS, *La cooperazione verticale*, in KOSTORIS (a cura di), *Manuale di Procedura penale europea*, Milano, 2017, pp. 227-235; PICOTTI, *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della Procura europea*, in GRASSO - ILLUMINATI - SICURELLA - ALLEGREZZA (a cura di), *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, Milano, 2013, p. 77-79; CORSO, *Direttiva PIF: quando rileva il delitto tributario?*, in *Quotidiano Online*, 31.10.17, p. 2-5; VENEGONI, *Prime brevi note sulla proposta di direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM(2012)363 (c.d. Direttiva PIF)*, in *Dir. pen. cont.*, 05.09.12, p. 5; MANES, *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco" (Note minime sull'ordinanza n. 24 del 2017)*, in A. BERNARDI - CUPELLI (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo tra le corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte costituzionale*. Atti del Convegno del Dottorato di ricerca «*Diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali*» del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Ferrara. Ferrara, 24 febbraio 2017, Napoli, 2017, p. 207-209.

⁶ *Ex multis* BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva Pif. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in *Dir. pen. cont.*, 12.12.17, p. 3-5.

la condotta fraudolenta (attiva od omissiva) comporti un danno complessivo almeno pari a dieci milioni di euro e sia connessa a due o più Stati membri. La *ratio* sottesa ad un intervento penale europeo viene individuata attraverso due nuovi criteri: uno quantitativo inerente alla somma di denaro, l'altro territoriale (connessione a due o più Stati membri).

Rispetto al primo, è chiaro il ricorso alla scansione per soglie che, tra l'altro, informa il sistema delle sanzioni penali in materia tributaria in Italia.

Quanto al secondo, è palesemente riferito alla transnazionalità che connota la condotta criminosa, anch'essa già prevista quale aggravante nel nostro ordinamento⁷.

Gli artt. 3 e 4 (titolo II) individuano i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione; in particolare, l'art. 3. par. 2, definisce in modo analitico la nozione di frode lesiva degli interessi finanziari.

In sede di conversione del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, è stato ampliato il novero dei reati da cui far discendere la responsabilità per le persone giuridiche.

Difatti tale norma prevedeva, come reato presupposto, solamente la dichiarazione fraudolenta mediante annotazione di fatture o altri documenti inesistenti, ex art. 2 D. lgs. n. 74/2000, mentre la legge di conversione ha inserito anche i reati previsti dagli artt. 3⁸, 8⁹, 10¹⁰ e 11¹¹ D. lgs. n. 74/2000.

In particolare, all'art. 2 viene modificato il primo comma attraverso l'aumento del limite edittale da quattro a otto anni di reclusione e viene introdotto il comma 2-*bis* che prevede una forma attenuata di punibilità nel caso in cui gli elementi passivi fittizi siano inferiori a centomila euro.

Per la stessa *ratio* all'art. 3 vengono innalzati i limiti edittali minimo e massimo che passano da tre e otto anni.

Per entrambe le fattispecie è prevista la sanzione fino ad un massimo di 500 quote esclusa, come in precedenza evidenziato, la circostanza di cui al comma 2-*bis*.

In relazione ai successivi articoli, anche l'art. 8 è stato modificato attraverso l'aumento dei limiti edittali da quattro a otto anni di reclusione; in tale disposizione è stato inserito il comma 2-*bis*, che prevede una pena attenuata qualora la somma indicata sia inferiore a centomila euro.

⁷ CAMON, *La torsione d'un sistema. Riflessioni intorno alla sentenza Taricco*, in *Arch. nuova proc. pen.*, n. 1, 2016, p. 1-3.

⁸ Dichiarazioni fraudolente mediante altri artifici.

⁹ Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

¹⁰ Occultamento o distruzione di documenti contabili.

¹¹ sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Nello stesso senso risulta mutato l'art. 10 e la sanzione per l'ente si assesta fino ad un massimo di 500 quote, ovvero 400 nel caso di cui al comma 2-*bis* dell'art. 8 D. lgs. n. 74/2000¹².

In definitiva e per riassumere quindi, l'art. 39, comma 2, del D.L. 124/2019 ha ampliato, con efficacia dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di conversione dello stesso, la portata dell'art. 25-*quinqüesdecies* del D. lgs. n. 231/2001, rubricato "*Reati tributari*", introducendo nel catalogo dei reati presupposto le fattispecie più gravi di reati tributari disciplinati dal D. lgs. n. 74/2000: il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del D. lgs. n. 74/2000, già introdotto con l'adeguamento alla Direttiva PIF), il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri mezzi fraudolenti (art. 3), il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), il reato di occultamento o distruzione dei documenti contabili al fine di evadere le imposte (art. 10) e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11).

In caso di commissione di uno dei menzionati reati nell'interesse o a vantaggio dell'ente, questo è punito con una sanzione pecuniaria da 100 fino a 500 quote; poiché il valore della quota varia da un minimo di Euro 258 fino ad un massimo di Euro 1.549, la sanzione pecuniaria potrà essere pari sino a Euro 774.500.

Qualora, in seguito alla commissione dei delitti indicati, l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo, così come previsto dal comma 2 dell'art. 25-*quinqüesdecies*; non è in ogni caso ammesso il pagamento in misura ridotta (art. 10, comma 4, D. lgs. n. 231/2001).

Si deve evidenziare che non tutti i reati tributari sono stati ritenuti meritevoli di innescare una responsabilità degli enti.

Se si considera l'ampia portata della definizione di frode, offerta dalla direttiva europea (che abbraccia anche la presentazione di dichiarazioni inesatte o la mancata comunicazione di informazioni in materia di IVA), risalta, in particolare, l'assenza dei delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, certamente idonei - se produttivi, appunto, di indebiti risparmi sul fronte IVA - a ledere gli interessi dell'Unione Europea.

Esaminando questa nuova disposizione alla luce degli obblighi sovranazionali, si constata che il legislatore italiano non ha selezionato le condotte rilevanti in funzione degli interessi finanziari dell'Unione, accordando identica rilevanza all'evasione delle imposte interamente

¹² MARTIN, *I reati tributari e la responsabilità degli enti: nuovi profili applicativi di diritto penale*, in *Riv. Trim. dir. Trib.*, n. 3, 2021.

nazionali, e non ha filtrato i reati secondo il criterio della gravità assunto dalla Direttiva PIF¹³.

Si potrebbe quindi ipotizzare, senza neppure effettuare un volo pindarico, che la Direttiva PIF e il D.L. n. 124/2019, pur trattando argomenti collegati corrano su binari paralleli destinati a non incrociarsi e che siano, in sostanza, strumenti normativi simili e contemporaneamente differenti.

Recentemente il Governo ha provveduto ad ampliare e, di fatto, a completare la disciplina in materia di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea.

Orbene, come evidenziato, con il D. lgs. 75/2020 è stata recepita in via definitiva la citata Direttiva 2017/1371, recante norme per la «*lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*».

La *ratio* dell'intervento normativo è quella di conformare il nostro ordinamento ai criteri ed ai principi contenuti nella Direttiva PIF, da una parte mediante l'introduzione e l'ampliamento di fattispecie di reato volte a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, dall'altra attraverso un'ulteriore estensione dell'area della responsabilità delle persone giuridiche derivante dalla commissione di reati tributari che arrechino grave pregiudizio agli interessi finanziari dell'Unione europea.

Il vero fulcro di modifiche, introdotto dal legislatore delegato, concerne quindi, l'art. 25-*quinquiesdecies*, disposizione recentemente prevista in relazione alla responsabilità della persona giuridica.

Viene difatti introdotto il comma 1-*bis*, che prevede, in relazione alla commissione dei reati tributari di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-*quater* (indebita compensazione) D. lgs. n. 74/2000 e a condizione che gli stessi siano «*commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*», l'irrogazione della sanzione pecuniaria fino a trecento quote per il delitto di dichiarazione infedele e fino a quattrocento quote per i delitti di omessa dichiarazione e indebita compensazione¹⁴.

3. Una prima pronuncia giurisprudenziale.

Di recente la Corte di Cassazione si è pronunciata proprio sull'applicabilità degli illeciti tributari all'ente¹⁵.

¹³ DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. e poc.*, n. 3, 2020, p. 328.

¹⁴ CORSARO - ZAMBRINI, *Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, in *Giurisprudenza Penale*, n. 7-8, 2020.

¹⁵ Cass. Pen., Sez. III, 28.04.2022, n. 16302.

La sentenza origina dal ricorso per cassazione presentato dai difensori della società contro l'ordinanza emessa dal Tribunale del riesame, la quale aveva confermato il provvedimento cautelare reale emesso dal Giudice per le Indagini Preliminari che aveva disposto il sequestro preventivo delle somme di denaro.

All'ente è contestato l'illecito previsto dagli artt. 5 lett. a), 6 lett. a), e 25-*quinqüesdecies* D. lgs. 231/2001, in quanto le persone fisiche, soggetti apicali, avrebbero posto in essere il reato di cui all'art. 2 D. lgs. 74/2000, nell'interesse e a vantaggio della società.

Il gravame si basava, quanto al primo motivo, sulla violazione di legge sotto il profilo dell'interpretazione e dell'applicazione dell'art. 2, comma 1, e dell'art. 1, comma 1, lett. b), D. lgs. 74/2000; con il secondo motivo la ricorrente lamentava la violazione di legge in relazione agli artt. 1704, 1705 e 2602 ss. c.c., e dell'art. 42, comma 2, del "CCNL *logistica, trasporto merci e spedizione 2016-2019*" del 3 dicembre 2017, di cui si deve tener conto nell'applicazione dell'art. 2 D. lgs. 74/2000.

Con il terzo motivo si evidenziava la violazione o l'erronea applicazione delle leggi e di altre norme giuridiche necessarie per la corretta qualificazione delle prestazioni fornite alla società e, infine, con il quarto motivo la ricorrente prospettava l'illegittimità della ordinanza impugnata per inosservanza o erronea applicazione dell'art. 12-*bis* D. lgs. 74/2000 per assenza del profitto e di attualità del debito fiscale da tutelare col sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

La Corte rileva preliminarmente che il provvedimento emesso dal Tribunale risulta sorretto da adeguata motivazione circa le esigenze cautelari, con la conseguenza che il ricorso è stato rigettato con condanna alle spese processuali.

Difatti il giudice di *prime cure* ha opportunamente precisato come la Società non fosse, quanto meno allo stato, chiamata a rispondere di uno schema delittuoso che la rendesse responsabile (anche) degli illeciti tributari riferibili alle cooperative che fornivano, in subappalto, la forza lavoro: l'illecito penale tributario contestato ai suoi manager, cui il sequestro preventivo impugnato si rapporta, riguarda unicamente le dichiarazioni IVA presentate in proprio dalla ricorrente.

L'inesistenza soggettiva delle fatture, comportando l'indetraibilità dell'IVA esposta in dichiarazione, è stata ritenuta elemento integrante, tra gli altri, la fattispecie delittuosa ex art. 2 D. lgs. 74/2000 (quale reato presupposto dell'incolpazione ex art. 25-*quinqüesdecies* D. lgs. 231/2001) nei confronti dell'ente e dei suoi manager.

Invero, sempre secondo il Tribunale, la circostanza che le condizioni economiche di questi contratti fossero state per la società particolarmente vantaggiose — come è risulterebbe provato anche dal contenuto di talune conversazioni intercettate — consentiva di ipotizzare, sulla base di

un'argomentazione non manifestamente illogica, che le evasioni fiscali e contributive fossero preordinate a consentire la pattuizione di prezzi minimi, sostenibili solo sul presupposto che le cooperative finali avrebbero poi omesso di versare l'IVA.

La tesi, posta a fondamento dell'inesistenza soggettiva delle fatture portate in detrazione dalla persona giuridica, è sostenuta sulla base del fatto, evidenzia la Corte, che i lavoratori, formalmente soci delle cooperative che assumevano il lavoro in subappalto, in realtà prestavano la loro attività direttamente in favore della committente, che otteneva, in tal modo, la forza lavoro necessaria, sopportando però costi notevolmente ridotti e tanto attraverso la simulazione del contratto di appalto stipulato con una società terza e la sua strumentalità a realizzare una intermediazione di manodopera, in considerazione della simulazione a cascata dei subappalti correlativi e la loro riconduzione ad una somministrazione di manodopera da parte delle cooperative finali.

Orbene la Corte evidenzia come gli elementi di prova, utilizzati dal Tribunale cautelare, depongano inequivocabilmente, in presenza di un'adeguata e logica motivazione nel senso di ritenere la pacifica fittizietà del contratto di appalto formalmente intercorso le due società e stipulato al solo fine di coprire un reale contratto di somministrazione illecita di manodopera, atteso che l'elemento fondamentale e discriminante tra i due istituti è costituito dall'esercizio del potere di direzione e di organizzazione da parte del committente.

Gli elementi, posti a fondamento del *fumus criminis*, che emergono dal testo del provvedimento impugnato, richiamano pertanto la simulazione del contratto d'appalto, evidenziando come il materiale utilizzato dai lavoratori forniti dal Consorzio nei magazzini della ricorrente appartenesse alla committenza.

Il punto centrale, con riferimento ai reati tributari, viene individuato dal Tribunale e poi dalla Corte di Cassazione nella circostanza che la fraudolenta operazione inerente il contratto di appalto avrebbe comportato, da un lato, l'applicazione di tariffe fuori mercato, che i fornitori della manodopera avrebbero potuto garantire all'indagata solo attraverso l'omesso versamento delle imposte e/o dei contributi previdenziali, e, dall'altro, la possibilità per la committente di ricorrere alla forza lavoro con vantaggi in tema di flessibilità di gestione e di costi, che l'assunzione diretta delle maestranze non avrebbe consentito, nonché di utilizzare le fatture emesse dal Consorzio ai fini IVA, con ciò realizzando un'operazione riconducibile anche alla fattispecie dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, consentendo a alla persona giuridica di realizzare una evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

Infatti, l'IVA dovuta è stata neutralizzata dall'IVA a credito per le fatture emesse dalle cooperative e società fornitrici della manodopera, le quali in gran parte non avevano versato l'IVA dovuta sulle fatture emesse.

I presunti vantaggi fiscali, quindi, deriverebbero dall'utilizzo di un contratto di appalto di servizi stipulato per mascherare una somministrazione di manodopera *contra legem*, sfruttando la possibilità di detrarre indebitamente l'IVA in relazione alle prestazioni fatturate dall'appaltatore, il fatto che la ricorrente dubiti dell'esistenza di vantaggi fiscali ossia del conseguimento di un ingiusto profitto, realizzato per effetto della condotta illecita.

Sul punto la Corte di Cassazione, richiamando alcune sue pronunce, afferma che: *«La giurisprudenza di legittimità ha precisato come nell'interposizione di manodopera, se vi è illiceità dell'oggetto e se la natura del contratto tra committente e datore di lavoro terzo è fittizia, il committente, non solo non potrà detrarre l'Iva, ma avrà anche l'obbligo di eseguire degli adempimenti fiscali in qualità di sostituto d'imposta. Nel pervenire a tali conclusioni, è stato affermato che, in tema di divieto d'intermediazione di manodopera, in caso di somministrazione irregolare, schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile una prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini Iva».*

Inoltre, sempre la Suprema Corte, precisa che: *«Non si è mai dubitato che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018, dep. 2019, Di Napoli, Rv. 27569201; Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018, Hugony; Rv. 273728), con la conseguenza che il delitto di frode fiscale ex art. 2 D. lgs. n. 74 del 2000 è astrattamente configurabile nel caso di intermediazione illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione. Da ciò discende pure la configurabilità del concorso di reati fra la contravvenzione di intermediazione illegale di mano d'opera (art. 18 D. lgs. n. 276 del 2003) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera».*

Nel caso *de quo*, contrariamente al dato puramente formale, tra la società utilizzatrice e le emittenti non sarebbe stati instaurati contratti di appalto genuini, avendo la società fatto ricorso, in maniera sistematica, a moduli di gestione di tali rapporti in fase esecutiva che, di fatto, integravano delle ipotesi di somministrazione illegale di manodopera da parte delle cooperative, per il tramite del consorzio che si interponeva fittiziamente in tale rapporto.

Tale meccanismo, dunque, avrebbe permesso alla società utilizzatrice di impiegare la manodopera messa a disposizione delle cooperative

instaurando di fatto - attraverso l'elusione delle norme imperative in materia giuslavoristica - un rapporto in tutto assimilabile a quello di lavoro dipendente; con la conseguenza, sotto il profilo fiscale, che le fatture emesse dalle società consorziate erano da qualificare come oggettivamente inesistenti.

Sotto questo aspetto i giudici di legittimità rilevano che: *«Più in generale, sul tema dell'indetraibilità dell'Iva, la giurisprudenza penale di legittimità (ex multis, Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, in motiv.), in conformità ai principi affermati dalla giurisprudenza tributaria, ha chiarito che, anche nel caso di emissione della fattura per operazioni soggettivamente inesistenti, viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'Iva, costituita dall'effettuazione di un'operazione, giacché questa (riferendosi il d.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, all'imposta relativa alle "operazioni effettuate") deve ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione. Come è stato reiteratamente precisato dalla Sezione tributaria di questa Corte (ex multis, Sez. 5, n. 23626 del 11/11/2011) la previsione del d.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - è esplicita nel senso di imporre il versamento dell'imposta, ma di precluderne la detrazione».*

A ben vedere difatti il diritto alla detrazione dell'IVA non può infatti prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in particolare della fattura che è considerata documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa.

Si tratta di principi che ben si applicano sia alle false fatturazioni emesse per operazioni oggettivamente inesistenti che a quelle emesse per operazioni solo soggettivamente inesistenti.

Tale ragionamento è anche seguito dalla Corte di Giustizia europea¹⁶, la quale ha più volte affermato che il beneficio della detrazione non è accordabile, sia per il diritto comunitario che per il diritto interno che ad esso si conforma, qualora sia dimostrato che lo stesso beneficio sia invocato dal contribuente fraudolentemente o abusivamente.

La Corte rileva infine che i costi, derivanti dalla condotta illecita rappresentata dall'intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro, risultano essere stati utilizzati di fatto al fine di abbattere l'imponibile.

Pertanto, gli elementi passivi fittizi, come definiti dall'art. 1, comma 1, lett. b), D. lgs. 74/200 che hanno determinato il vantaggio fiscale indebito, integrando la condotta prevista e punita dall'art. 2, D. lgs. 74/2000, altro non sono che le voci di costo che hanno partecipato alla quantificazione del reddito imponibile confluito nella dichiarazione per essersi la società

¹⁶ Corte di giustizia Ue, C-439/04 e C-255/02 del 2006 e C-80/11 del 2012.

ricorrente avvalsa di fatture per operazioni inesistenti, indicando le stesse, nella componente espressa in cifra e perciò concorrente alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti, quali elementi passivi fittizi nella dichiarazione IVA.

In merito quindi alla responsabilità ex D. lgs. 231/2001 la Suprema Corte afferma che: *«Stando alle risultanze investigative, come compendiate nell'ordinanza impugnata, si è cioè realizzato uno schema in forza del quale il committente, attraverso un appalto non genuino, ha azionato il diritto alla detrazione dell'Iva dopo aver articolato un meccanismo in forza del quale, attraverso il pagamento di fatture per "finti" appalti di opere e servizi, ha "scaricato" l'Iva da un consorzio che, a sua volta, ha "scaricato" il tributo dalle cooperative consorziate che l'avrebbero dovuto versare allo Stato ed invece, dopo qualche anno, hanno cessato l'attività, rimanendo in debito verso l'erario, che è risultato impedito nel recupero dell'imposta, con conseguente accollo dell'evasione fiscale alla collettività. Anche alla luce di ciò, deve pertanto ritenersi che ricorrono, per quanto qui interessa, tutti i presupposti fattuali e giuridici della ipotizzata responsabilità della società ricorrente ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies D. lgs. n. 231 del 2001, risultando infondato il primo motivo di ricorso e manifestamente infondati o non consentiti gli altri».*

4. Brevi note conclusive.

Nonostante siano ormai trascorsi più di vent'anni dall'entrata in vigore del D. lgs. 231/2001 i procedimenti avviati dalle singole Procure della Repubblica ed arrivate fino alla Corte di Cassazione sono, quantomeno in temi di percentuale e proporzione, alquanto scarni.

Appare quindi interessante che una norma ancora relativamente ammantata da novità sia stata oggetto non solo di indagine, ma anche di un provvedimento cautelare e di una pronuncia della giurisprudenza di legittimità.

La Corte di Cassazione si è dimostrata particolarmente attenta nell'esaminare il provvedimento cautelare, nonché i motivi adottati dalla difesa della società nel ricorso evidenziano, e, nella chiosa finale in maniera forse un po' sintetica, ha delineato la responsabilità della società per i reati astrattamente commessi dai soggetti apicali.

Secondo i ben noti criteri dell'interesse e vantaggio, anche nella forma del risparmio del costo sostenuto, l'imposta evasa, secondo la prospettazione ancora embrionale delle indagini, ha comportato un vantaggio per la persona giuridica in tema di detrazione dell'IVA.

Tale pronuncia, che concerne un procedimento allo stato ancora in fase di indagini e i cui sviluppi risulteranno di particolare interesse, si pone come primo solco con riferimento ai reati tributari e potrà essere utilizzata per la redazione o l'aggiornamento di un Modello di Organizzazione e Gestione valido ed efficace per impedisca alla singola persona giuridica di essere



chiamata a rispondere dei reati commessi nel suo interesse o vantaggio secondo quanto previsto dal D. lgs. 231/2001.