

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e *cash pooling*: non sussiste in assenza di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti in grado di ostacolare l'accertamento fiscale.

di **Corrado Ferriani**

TRIBUNALE DI MILANO, SEZ. II, 25 FEBBRAIO 2022 (DEP. 28 MARZO 2022), N. 2146
GIUDICE DOTT. NICOLA CLIVIO

La seconda sezione penale del Tribunale di Milano, con la sentenza n. 2146/2022 in commento, ha assolto l'imputato perché il fatto non sussiste ritenendo non configurabile la fattispecie di cui all'art. 3 del D. Lgs. nr. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) in capo all'amministratore di una società a responsabilità limitata che – pur non rivestendo la qualifica di "pooler" nell'ambito di un contratto di *cash pooling* – ha ricevuto e disposto pagamenti da e in favore di altre società appartenenti al medesimo gruppo.

La vicenda processuale trova il suo antecedente logico e fattuale nell'attività di controllo espletata dall'Agenzia delle Entrate a carico di una società a responsabilità limitata, conclusasi nella redazione e notifica di un Processo Verbale di Constatazione e dal successivo Avviso di Accertamento.

In relazione a quanto emerso nell'ambito dell'attività di verifica l'Agenzia delle Entrate, a seguito dell'esame di una serie di conti correnti, ha ripreso a tassazione ai fini IRES, quale presunto ricavo percepito e non fatturato, l'importo costituito da versamenti provenienti da società appartenenti al gruppo.

Con riguardo alla medesima fattispecie l'Agenzia delle Entrate ha proceduto anche al recupero dell'IVA, assumendo che le registrazioni contabili in contropartita fossero state denominate "*cash pooling c/c*" e le relative contabili bancarie recassero quali causali la dicitura "pagamenti fatture".

La Società sottoposta ad accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, in relazione a tali flussi finanziari, nel corso delle operazioni di verifica, ha prodotto un contratto denominato "*accordo quadro per la gestione delle disponibilità finanziarie*", stipulato tra le diverse società appartenenti al medesimo gruppo.

Tale accordo prevedeva un espresso mandato alla *holding* affinché essa disponesse, a propria discrezione e nell'interesse del gruppo nel suo



complesso, trasferimenti finanziari di qualsivoglia ammontare tra le società del gruppo.

L'Agenzia delle Entrate ha reputato le modalità operative seguite dalla Società non in linea con una tipica forma di *cash pooling*, trattandosi, asseritamente, di movimentazioni finanziarie provenienti, oltre che dalla medesima *holding*, anche da altre società appartenenti al gruppo: dunque, non riconducendo le suddette movimentazioni al contratto di *cash pooling*, ha attribuito loro la natura di ricavi non contabilizzati. A conclusione dell'attività di verifica l'Agenzia delle Entrate ha segnalato all'Autorità Giudiziaria la rilevanza della citata condotta nell'ambito delle disposizioni contenute nel D. Lgs. nr. 74/2000; l'A.G. ha ritenuto di contestare al legale rappresentante della Società sottoposta ad accertamento il reato di cui all'art. 3 del ciato D. Lgs.nr. 74/2000.

All'esito dell'istruttoria dibattimentale il Pubblico Ministero, associandosi alle conclusioni rassegnate dalla difesa, ha richiesto l'assoluzione dell'imputato perché il fatto non sussiste.

Il Tribunale di Milano, con la sentenza in commento, accogliendo le richieste di accusa e difesa ha ritenuto non sussistente l'ipotesi di reato a carico dell'amministratore della società.

In particolare, dopo aver ricordato che *"il reato contestato punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero **avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria**, indica, in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti o ritenute fittizie, quando congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro 30.000 o in altri casi specificamente indicati"* il Tribunale di Milano ha affermato come *"nel caso di specie, va innanzitutto rilevato che non è stato acquisito al dibattimento alcun documento falso o mezzo fraudolento in grado di ostacolare l'accertamento fiscale, in quanto la società, tenendo correttamente tutta la documentazione contabile, ha ivi indicato in maniera chiara e comprensibile tutte le movimentazioni finanziarie avvenute tra le società di gruppo. Ma non solo, a riprova della correttezza del suo operato ha altresì prodotto, nel corso delle operazioni di verifica, il contratto di cash pooling e ha quindi dimostrato l'esistenza dell'accordo tra le società del gruppo in forza del quale le movimentazioni finanziarie avevano avuto luogo"*.

Chiarita l'idoneità delle scritture contabili tenute dalla società ai fini dell'individuazione delle operazioni rientranti nel rapporto di *cash pooling* il Tribunale di Milano dopo aver preso atto *"che la contestazione dell'Agenzia*

parte dal presupposto che il cash pooling sia un contratto tipico, il cui elemento costitutivo andrebbe individuato in un puntuale coordinamento da parte della capogruppo, la quale non potrebbe dislocare i flussi finanziari in modo arbitrario, ma dovrebbe impartire specifiche direttive e disporre i trasferimenti secondo un preciso criterio di necessità; d'altra parte, secondo l'A.d.E. sarebbe in ogni caso esclusa la possibilità che i trasferimenti finanziari avvengano direttamente tra le società del gruppo. L'accordo in esame dunque, non disciplinando in modo specifico le tempistiche e le modalità di trasferimenti, non sarebbe riconducibile ad un contratto di cash pooling" non ha ritenuto corretta l'impostazione accusatoria in quanto "trattandosi di contratto atipico, rientrando nell'alveo della autonomia contrattuale e, in ragione del principio di atipicità enucleato dall'art. 1322 c.c., le parti possono liberamente determinare il contenuto del contratto e concludere contratti che non appartengano ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico, e purché ovviamente non siano contrari a norme imperative e di ordine pubblico.

Nel caso in esame, il contratto di cash pooling concluso dalla società è totalmente in linea con il dettato normativo: esso in particolare conferiva il mandato alla società di capogruppo "affinché quest'ultima disponga a propria discrezione e nell'interesse del gruppo trasferimenti finanziari di qualsivoglia ammontare tra le società del gruppo" e viene inoltre aggiunto che "i trasferimenti potranno consentirne di assolvere alle necessità finanziarie che saranno di volta in volta prospettate dalle singole società controllate". Siffatto rapporto contrattuale, seppur preveda che i trasferimenti finanziari possano avvenire direttamente tra le società del gruppo e senza essere vincolati a condizioni prestabilite in modo rigido, e come tale formulato in modo meno stringente rispetto al generale contratto di cash pooling, appare coerente con la causa concreta del contratto in esame, essendo diretto a realizzare una gestione ottimale dei flussi di liquidità provenienti dalle varie società di gruppo attraverso l'accentramento di risorse finanziarie, a seconda delle necessità contingenti delle singole società del gruppo. Infatti, in ragione delle grandi dimensioni del gruppo, che rendevano impossibile una programmazione anticipata della gestione della cassa, la società ha optato per un regime più snello, che consentisse di effettuare movimentazioni quotidiane in base alle esigenze finanziarie sopraggiunte volta per volta".

Sulla scorta delle citate considerazioni il Tribunale di Milano ha riconosciuto "la correttezza dell'operato della società in ragione della validità di tale contratto di cash pooling che, seppur formulato in termini meno stringenti di quelli che generalmente troviamo nel contratto di cash pooling, risponde ad esigenze di necessità del gruppo, e come tale ponendosi in piena conformità con il principio di libertà negoziale tutelata dall'art. 1322 c.c."

La sentenza del Tribunale di Milano, in commento, offre una puntuale disamina del rapporto di *cash pooling* mettendo in relazione tra loro le regole e gli aspetti giuridici di tale atipico contratto con gli interessi economici di un gruppo d'impresе di rilevanti dimensioni.

L'accordo di *cash pooling* prevede l'accentramento delle risorse finanziarie di un gruppo presso un'unica società, allo scopo di ottenere una migliore gestione della tesoreria aziendale, riducendo le diseconomie derivanti dalla coesistenza di saldi, attivi in capo ad alcune società del gruppo e passivi in capo ad altre.

Sul piano operativo consiste nell'accentrare i saldi attivi e passivi presso un unico conto corrente, facendo confluire sul conto della società capogruppo i saldi dei conti correnti delle singole società del gruppo.

La capogruppo e le altre società stipulano appositi contratti per regolamentare e giustificare i movimenti di liquidità dai conti correnti delle singole società a quello accentrato.

Nel caso affrontato dal Tribunale di Milano l'"*accordo quadro gestione disponibilità finanziarie*" stipulato tra le società del gruppo prevedeva il conferimento del mandato alla capogruppo "*affinché quest'ultima disponga a propria discrezione e nell'interesse del Gruppo nel suo complesso, trasferimenti finanziari di qualsivoglia ammontare tra le società del gruppo. Si precisa che detti trasferimenti potranno consentire di assolvere alle necessità finanziarie che saranno di volta in volta prospettate dalle singole controllate o dalla capogruppo*". Da tali previsioni si ricava che i trasferimenti finanziari non avevano limiti di ammontare, potevano avvenire direttamente tra le società del gruppo e non erano vincolati a condizioni prestabilite in modo rigido, essendo unicamente dirette a soddisfare le necessità contingenti in cui si sarebbero trovate le società.

Il rapporto contrattuale in esame, pur se formulato in termini meno stringenti di quelli propri del contratto "*standard*" di *cash pooling*, è stato ritenuto comunque rispondente all'esigenza delle società del gruppo di regolare i flussi finanziari in modo da ridurre gli squilibri derivanti dalle singole posizioni finanziarie, così da garantire una equilibrata gestione della tesoreria del gruppo. In tal senso, come puntualizzato nella sentenza in commento, il contratto è espressione della libertà negoziale tutelata dall'art. 1322 c.c., non potendosi in contrasto con norme imperative o di ordine pubblico.

D'altro lato, se i versamenti in questione costituissero dei ricavi, si dovrebbe riscontrare anche la presenza dei costi sostenuti per la loro produzione: elementi passivi dei quali, sulla scorta della narrazione dei fatti operata in sentenza, non vi sarebbe traccia nella ricostruzione operata dall'Agenzia delle Entrate.



Altrettanto correttamente, non può attribuirsi valenza decisiva alle causali indicate nei bonifici bancari, che potrebbero anche essere frutto di una impropria definizione delle operazioni, di per sé sola inidonea a fondare la natura reddituale dei flussi in entrata.

In conclusione, la capogruppo, in virtù del costante monitoraggio delle singole posizioni individuali delle controllate, è in grado di meglio allocare le risorse finanziarie nell'ambito del gruppo; in altre parole, la gestione finanziaria del gruppo - certamente articolata - è stabilita in base alle esigenze del gruppo stesso.

Quindi, come si desume dalla parte motiva della sentenza in commento, con il contratto stipulato tra le società appartenenti al gruppo la Società sottoposta a verifica ha ricevuto specifico mandato dalle altre società a disporre "a propria discrezione" e "nell'interesse del gruppo" trasferimenti finanziari di qualsivoglia ammontare tra le società del gruppo, al fine di assolvere alle necessità finanziarie delle parti. Le sarebbe stato, dunque, conferito pieno potere di impartire specifiche direttive alle altre società del gruppo e di disporre i trasferimenti secondo un preciso criterio di necessità, dato dall'interesse del gruppo e dalle necessità finanziarie delle controllate e della capogruppo stessa.

Peraltro la correttezza dell'operato della Società nell'ambito del citato rapporto di *cash pooling* era già stata accertata anche in sede tributaria, come sottolineato dal Tribunale di Milano nella sentenza in commento nel passaggio in cui ha sottolineato che "*... alle medesime conclusioni è pervenuta altresì la Commissione Tributaria la quale, chiamata a deliberare su fatti analoghi ma inerenti agli anni di imposta 2014 e 2015, accogliendo il ricorso, ha affermato la correttezza del comportamento tenuto dalle società nell'ambito del rapporto di cash pooling di cui la società in esame è parte*".