

Una delle prime applicazioni della Suprema corte della responsabilità 231 ai reati tributari

Appalti finti? Rischia la società

C'è condanna per frode fiscale se l'operazione è inesistente

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Condannata anche la società in caso di finti appalti: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 16302 del 2022, con cui la terza sezione penale, in seguito all'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex dlgs n. 231/2001, ha per la prima volta ritenuto configurabile in capo a una società l'illecito amministrativo derivante dalla commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, in un caso di somministrazione illecita di manodopera celata da finti contratti di appalto.

Il caso. La vicenda in esame ha visto coinvolta una società accusata, al fine di evadere l'Iva, simulando contratti di appalto con un consorzio (che a propria volta avrebbe subappaltato i lavori alle cooperative consorziate) e celando contratti di somministrazione illecita di manodopera, nonché avvalendosi poi delle fatture per le relative operazioni giuridicamente inesistenti, di aver indicato nelle dichiarazioni elementi passivi fittizi (Iva detraibile) per un ammontare superiore a 20 milioni di euro.

La Corte ha confermato il sequestro disposto nei confronti anche della società, incolpata dell'illecito di cui all'art. 25-quinquiesdecies dlgs n. 231/2001 per aver ottenuto un vantaggio patrimoniale dalla commissione del delitto previsto dall'art. 2 dlgs n. 74/2000, posto in essere nell'interesse della stessa da parte delle persone fisiche in posizione apicale.

Appalto fittizio e illecita somministrazione di manodopera. L'inesistenza soggettiva delle fatture portate in detrazione dalla persona giuridica era sostenuta sulla base della accusa per cui i lavoratori, formalmente soci delle cooperative che assumevano il lavoro in subappalto, in realtà prestassero la loro attività direttamente in favore della committente, che otteneva, in tal modo, la forza lavoro necessaria ma a costi notevolmente ridotti.

In altre parole, si contestava la simulazione del contratto di appalto stipulato con una società terza e la sua strumentalità a realizza-

re una intermediazione di manodopera, con la simulazione a cascata dei correlativi subappalti e la loro riconduzione a una somministrazione di manodopera da parte delle cooperative finali. Poiché l'elemento fondamentale e discriminante tra i due istituti è costituito dall'esercizio del potere di direzione e di organizzazione da parte del committente, e considerato che il materiale utilizzato dai lavoratori forniti dal consorzio nei magazzini della ricorrente apparteneva alla committenza, la Corte ha evidenziato come gli elementi di prova, utilizzati dal Tribunale cautelare, deponessero nel senso di ritenere la fittizietà del contratto di appalto formalmente intercorso tra le due società e stipulato al solo fine di coprire un reale contratto di somministrazione illecita di manodopera.

Fatture false e frode fiscale. Quanto alla configurabilità del reato tributario, la Corte di cassazione ha concordato con il Tribunale che l'operazione fraudolenta inerente al contratto di appalto avesse comportato, da un lato, l'applicazione di tariffe fuori mercato (che i fornitori della manodopera avrebbero potuto garantire all'indagine solo attraverso l'omesso versamento delle imposte e/o dei contributi previdenziali), e la possibilità per la committente di ricorrere al-

la forza lavoro con vantaggi in tema di flessibilità di gestione e di costi (che l'assunzione diretta delle maestranze non avrebbe consentito); dall'altro lato, di utilizzare le fatture emesse dal consorzio ai fini Iva, con ciò realizzando un'operazione riconducibile anche al reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e consentendo alla persona giuridica una evasione dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti, l'Iva dovuta era stata neutralizzata dall'Iva a credito per le fatture emesse dalle cooperative e società formalmente fornitrici della manodopera, le quali peraltro in gran parte non avevano versato l'Iva dovuta sulle fatture emesse.

In definitiva, i vantaggi fiscali sarebbero derivati dall'utilizzo di un contratto di appalto di servizi stipulato per mascherare una somministrazione di manodopera, sfruttando la possibilità di detrarre indebitamente l'Iva in relazione alle prestazioni fatturate dall'appaltatore.

L'indirizzo della Cassazione. Sul punto, come espressamente richiamato dalla Corte di cassazione, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che nell'interposizione di manodopera, se vi è illecità dell'oggetto e se la natura del contratto tra committente e datore di lavoro terzo è fittizia, il committente, non solo non può de-

trarre l'Iva, ma ha anche l'obbligo di eseguire degli adempimenti fiscali in qualità di sostituto d'imposta. Sul tema dell'indetraibilità dell'Iva, inoltre, è pacifico per la giurisprudenza penale che, in conformità ai principi affermati dalla giurisprudenza tributaria, 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 deve ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione (tra le molte, cfr. Cass. pen. n. 42994/2015). Si tratta di principi che la giurisprudenza applica sia alle false fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti sia a quelle emesse per operazioni solo soggettivamente inesistenti, come nel caso di specie, in cui i costi, derivanti dalla condotta illecita rappresentata dall'intermediazione e interposizione nelle prestazioni di lavoro, risultavano essere stati utilizzati di fatto al fine di abbattere l'imponibile. Infatti, la Suprema corte ha precisato che in tale situazione è configurabile il delitto di frode fiscale ex art. 2 dlgs n. 74 del 2000, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattu-

ra e quello che ha fornito la prestazione, essendo indiscusso che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, integra in ogni caso il suddetto reato di dichiarazione fraudolenta, 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 (così Cass. pen., n. 423672018 e n. 30874/2018).

La decisione della Suprema corte. Nella vicenda in esame, contrariamente al dato puramente formale, non risultavano essere stati instaurati contratti di appalto genuini, bensì la società utilizzatrice, attraverso l'elusione delle norme imperative in materia giuslavoristica, aveva impiegato la manodopera messa a disposizione delle cooperative instaurando 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 inesistenti. Da qui la responsabilità penale del legale rappresentante, nonché quella ex dlgs 231/2001 dell'ente, così che la Suprema corte, nel rigettare il ricorso e condannare la società ricorrente al pagamento delle spese processuali, è stata chiarissima nell'evidenziare come le risultanze investigative avessero fatto emergere lo schema in forza del quale il committente, attraverso un appalto non genuino, aveva azionato il diritto alla detrazione dell'Iva: attraverso il pagamento di fatture per «finti» appalti di opere e servizi, aveva «scaricato» l'Iva da un consorzio che, a propria volta, aveva «scaricato» il tributo dalle cooperative consorziate che l'avrebbero dovuto versare allo Stato e invece, dopo qualche anno, avevano cessato l'attività, rimanendo in debito verso l'erario, che era risultato impedito nel recupero dell'imposta, con conseguente accollo dell'evasione fiscale alla collettività. Alla luce di ciò, la Cassazione ha ritenuto sussistenti tutti i presupposti fattuali e giuridici della ipotizzata responsabilità della società ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies dlgs n. 231 del 2001, risultando infondati i motivi di ricorso.

Appalti fittizi e responsabilità 231	
Questione	L'illecita somministrazione di manodopera celata da finti contratti di appalto può comportare la condanna dell'ente ex dlgs 231/2001?
La frode fiscale	Cass. pen. 16302/2022 ha confermato che nel caso di stipula di finti contratti di appalto di servizi in luogo della mera somministrazione di manodopera: <ul style="list-style-type: none"> • si tratta di operazioni soggettivamente inesistenti stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione • l'utilizzo nelle dichiarazioni fiscali Iva delle fatture rilasciate integra il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 dlgs 74/2000
La responsabilità dell'ente	Cass. pen. 16302/2022 ha affermato che: <ul style="list-style-type: none"> • il catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato dell'ente ex dlgs 231/2001 è stato esteso mediante l'aggiunta dell'art. 25-quinquiesdecies • la sussistenza del delitto di dichiarazione fraudolenta comporta la responsabilità ai sensi del dlgs 231/2001 anche dell'ente nel cui interesse e vantaggio è stato commesso l'illecito