

Ipaletti della Suprema corte: eterodirezione della capogruppo non va confusa con fittizietà

Fatture, frode fiscale circoscritta

Serve dimostrare che l'operazione sia di soggetti diversi

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Frode fiscale per fatture inesistenti coi paletti: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 32506 del 5 settembre scorso, con cui la terza sezione penale ha evidenziato come l'esistenza di rapporti di "eterodirezione" tra le società di un gruppo non rende quelle "eterodirette" solo per questo degli schermi fittizi, bensì è necessario dimostrare che le operazioni documentate dalle fatture o non siano state proprio effettuate, o siano state realizzate da un soggetto diverso dall'emittente. Nella vicenda esaminata, il Tribunale di Roma aveva ritenuto risolutiva, per confermare il sequestro in un procedimento per dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 dlgs n. 74 del 2000, la eterodirezione, da parte della società capogruppo, dell'attività delle società emittenti le fatture in contestazione, con conseguente asserita perdita della loro autonomia gestionale. Al contrario, la Cassazione ha annullato il provvedimento, censurando l'errore giuridico di confondere la nozione di fittizietà di un ente e quella di eterodirezione dello stesso da parte di altro soggetto.

Il caso e l'accusa. Il Tribunale di Roma aveva respinto la richiesta di riesame presentata avverso il decreto di sequestro preventivo disposto nell'ambito di un procedimento per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 dlgs n. 74 del 2000, contestato all'amministratrice della società controllante in un gruppo di imprese proprio in relazione a fatture per prestazioni effettuate in favore di quest'ultima dalle controllate. Innanzitutto, il Tribunale, dopo aver premesso che il reato di cui al suddetto art. 2 dlgs n. 74 del 2000 sussiste anche quando le operazioni sono inesistenti solo sotto il profilo soggettivo, e non anche sotto il profilo oggettivo, aveva ritenuto irrilevanti le circostanze, pur emerse dagli atti, per cui le operazioni erano state effettivamente svolte dalle società controllate, quali soggetti reali, dotati di una struttura effettiva e di autonomia patrimoniale rispetto alla società capogruppo utilizzatrice di detti documenti fiscali nelle sue dichiarazioni. Aveva pertanto affer-

mato che non fosse tanto la fittizietà delle compagini a rilevare, ma l'esistenza di un'amministrazione di fatto di tutte le cooperative da parte dei vertici effettivi della controllante, la quale avrebbe inglobato e fagocitato società, pur preesistenti e precedentemente operanti, ma successivamente private della propria autonomia gestionale, in quanto eterodirette dalla capogruppo.

Nel ricorso presentato dinanzi alla Cassazione, i difensori si dolevano che la motivazione dell'ordinanza impugnata fosse meramente apparente, perché non teneva nel debito conto la consulenza tecnica della difesa e richiamava in modo assolutamente generico due informative della polizia giudiziaria, così da non consentire di comprendere nemmeno in termini indiretti quale fosse stato lo sviluppo del suo ragionamento.

Le fatture soggettivamente inesistenti. Prima di addentrarsi nell'esame della pronuncia, è utile uno sguardo alla norma e in particolare all'art. 1 lett. a) del dlgs 74 del 2000, che definisce fatture per operazioni inesistenti non solo quelle emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano corrispettivi o imposte superiori a quella reale, ma anche le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Le fatture sog-

gettivamente inesistenti sono dunque quelle caratterizzate dalla divergenza tra la rappresentazione documentale e la realtà riguardante uno dei soggetti che intervengono nell'operazione. Quanto alla definizione di operazione soggettivamente inesistente, per la giurisprudenza di legittimità (Cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 10916/2020 e n. 27392 del 27/04/2012) essa è quella non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quali emittente e percettore della fattura. La difformità può concernere chi abbia emesso il documento ma non abbia in realtà effettuato alcuna prestazione, ovvero il caso in cui essa sia stata posta in essere non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale, riguardando in tal caso la diversità del destinatario indicato nella fattura, che quindi la utilizza pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilità i costi sostenuti e i crediti d'Iva senza che ciò corrisponda a una operazione realmente intercorsa tra le parti.

Le violazioni ricorribili per Cassazione. Dunque, la Suprema corte ha ritenuto il ricorso fondato, ricordando innanzitutto che secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza, enunciato anche dalle Sezioni unite, è censurabile con ricorso per Cassazione il vizio di motivazione apparente anche

con riferimento ai provvedimenti in materia cautelare reale.

Precisamente, il ricorso per Cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è ammesso per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere sia i cosiddetti errores in iudicando o in procedendo (ovvero, rispettivamente, gli errori di diritto, attinenti alle norme che regolano il rapporto giuridico dedotto in giudizio e gli errori di carattere procedurale nella osservanza delle norme giuridiche che regolano lo svolgimento del processo), sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (cfr. Cass. pen., sez. U., n. 25932/2008, nonché, più di recente, sez. VI, n. 6589/2013 e sez. II, n. 18951/2017).

Eterodirezione vs fittizietà. Ciò chiarito, la Suprema corte ha valutato che le osservazioni del Tribunale non rispondessero, in termini effettivi, alle critiche e alle ricostruzioni alternative prospettate dalla difesa in sede di riesame, e risultassero prive dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza. In sintesi, ha ripercorso la Cassazione, la difesa afferma-

va, offrendo elementi a sostegno di questa prospettazione, che le operazioni documentate dalle fatture in contestazione fossero reali e provenienti da soggetti effettivamente esistenti, mentre il Tribunale aveva risposto evidenziando di ritenere risolutiva la eterodirezione, da parte della società, dell'attività delle società emittenti le fatture in contestazione, con conseguente perdita della loro autonomia gestionale. La risposta così fornita, però, è stata valutata dalla Cassazione non solo come non congruente, ma anche come giuridicamente errata, perché l'esistenza di rapporti di "eterodirezione" tra società non rende quelle "eterodirette" solo per questo degli schermi fittizi. Sotto il profilo normativo, precise sono le indicazioni fornite dal legislatore in tema di "gruppi societari": in particolare, come si evince anche dalla disciplina del Capo IX del Titolo V del Libro V del codice civile, Coordinamento di società, il potere di eterodirezione della società cosiddetta "capogruppo" rispetto alle società eterodirette non implica, né determina in alcun modo la fittizietà di queste ultime.

La decisione della Suprema Corte. La risposta fornita, quindi, è risultata meramente apparente, in quanto non pertinente rispetto all'esigenza di spiegare perché le fatture indicate nelle imputazioni fossero oggettivamente o anche solo soggettivamente inesistenti. A tal fine, infatti, è necessario dimostrare che le operazioni documentate dalle fatture o non siano state proprio effettuate, o siano state realizzate da un soggetto diverso dall'emittente. In particolare, nel caso in esame, la Corte ha evidenziato che per affermare che le operazioni documentate dalle fatture fossero state effettuate da un soggetto diverso, sarebbe stato certamente risolutivo accertare che l'impresa formalmente emittente fosse un mero "schermo", e, quindi, un soggetto in realtà inesistente; tale conclusione, però, non è in alcun modo ammissibile quando il soggetto emittente sia solo "eterodiretto" da altri, ma abbia comunque una sua realtà strutturale. L'assenza di una effettiva motivazione, nell'ordinanza impugnata, in ordine alle deduzioni presentate in sede di riesame ha comportato l'accoglimento del ricorso e l'annullamento della decisione, con rinvio al Tribunale per un nuovo giudizio.