

I giudici di legittimità nei casi di frodi carosello: nessuna deroga alla indetraibilità dell'Iva

# Fatture false, pagare non basta

## Niente dissequestro dei beni anche se il Fisco è soddisfatto

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

Nell'ambito di una frode carosello, per salvare dal sequestro la società che ha utilizzato in dichiarazione le fatture false, non basta che la società cartiera che le ha emesse rimedi all'illecito eliminando il rischio di perdite fiscali e pagando la pretesa dell'Erario. È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 9333 del 5 marzo scorso, con cui la terza sezione ha chiarito che l'adempimento da parte dell'emittente dell'obbligazione tributaria, con il conseguente vantaggio dell'estinzione del reato e dell'archiviazione del procedimento penale per la società che ha pagato, non produce l'ulteriore vantaggio in favore della utilizzatrice in termini di detraibilità dell'Iva, e quindi di diritto al dissequestro dei beni sequestrati.

Infatti, anche in questa situazione, la regola della indetraibilità in conseguenza della frode fiscale non è derogata, né, d'altra parte, si configura una duplicazione di sanzioni, perché la cartiera emittente, che ha pagato, ha salvaguardato il suo patrimonio, mentre la capogruppo utilizzatrice semplicemente non gode di un beneficio fiscale, mancando i relativi presupposti. E sebbene il ricorrente avesse provato a dire che la detraibilità dell'Iva non sarebbe collegata alla buona fede del contribuente, bensì all'eliminazione del rischio per le perdite fiscali e alla soddisfazione della pretesa dell'Erario, che in quel caso era avvenuta, la Cassazione ha spiegato la non applicabilità dei principi invocati dalla difesa all'ipotesi di frode fiscale.

**Il caso.** In un procedimento per dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 dlgs 74/2000 a carico del legale rappresentante e dell'amministratore di fatto di una società utilizzatrice di fatture false nell'ambito di una frode cosiddetta carosello (ovvero di quel meccanismo che utilizza delle società fittizie dette "cartiere", interposte all'interno di un'operazione commerciale, per far sorgere un diritto inesistente a detrarre l'Iva sugli acquisti), era stato disposto, e confermato sia dal Gip di Velletri sia poi dal Tribunale di Roma, il sequestro preventivo di diverse centinaia di migliaia di euro pari al profitto del reato, ovvero all'evazione.

Ricorrendo per Cassazione, la difesa eccepeva la violazione di legge perché il giudice penale non avrebbe considerato che la cartiera emittente aveva re-

Norme e giurisprudenza	
Art. 2 dlgs 74/2000	L'art. 2 dlgs 74/2000 punisce chi "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi"
Art. 12-bis dlgs 74/2000	L'art. 12-bis dlgs 74/2000 prevede che "nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto"
Il quesito	Nel caso di frode fiscale, l'adempimento dell'obbligazione tributaria da parte della società che ha emesso le fatture false consente all'utilizzatrice di evitare il sequestro?
La risposta della Suprema Corte	No, perché come affermato da Cass. pen. 9333/2024: l'adempimento da parte dell'emittente dell'obbligazione tributaria, con il conseguente vantaggio per la società che ha pagato dell'estinzione del reato e dell'archiviazione del procedimento penale non produce l'ulteriore vantaggio in favore della società utilizzatrice in termini di detraibilità dell'Iva e quindi di diritto al dissequestro dei beni sequestrati

golarmente versato l'Iva, le sanzioni e gli interessi, ottenendo l'archiviazione del procedimento a suo carico per estinzione del reato; per cui, in virtù del principio di neutralità, la società che aveva eterodiretto la cartiera, e si era avvantaggiata delle fatture dalla stessa emesse per operazioni inesistenti, avrebbe avuto diritto alla corrispondente detrazione Iva con conseguente dissequestro. Richiamava in suo favore la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, nonché della Corte di cassazione.

**La giurisprudenza euro-unitaria.** Nel pronunciarsi sul ricorso, la Cassazione ha innanzitutto evidenziato come nel ricorso non si contestasse la sussistenza della frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs 74/2000; si contestava invece il mancato dissequestro dei beni nella misura corrispondente all'Iva versata dalla cartiera emittente le fatture, e si citava, a sostegno della tesi difensiva, la sentenza Cgue, sez. I, 8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, nonché, sul piano nazionale, Cass. civ. n. 26515/2021 e n. 10766/2023, secondo cui la detraibilità dell'Iva non sarebbe collegata alla buona fede del contribuente, bensì all'eliminazione del rischio per le perdite fiscali e alla soddisfazione della pretesa dell'Erario.

Ciò premesso, la Suprema Corte ha ricordato che la giurisprudenza euro-unitaria ha sempre interpretato con estremo rigore le norme della direttiva Iva 112/2006, e ha ribadito in plurime occasioni l'indetraibilità dell'Iva in presenza di operazioni inesistenti, in virtù dell'art. 168 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'Iva di cui sono gravati i beni e servizi impiegati ai fini di "sue" operazioni soggette a imposta.

Quanto alla sentenza EN.SA., richiamata dalla difesa, ha chiarito che il diritto alla detrazione presuppone, dunque, che le spese effettuate per l'acquisto di beni e servizi a monte facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle, precisando, più in generale, che quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle, con la conseguenza che il diritto alla detrazione non può nascere.

**I precedenti citati dalla difesa.** Tuttavia, ha continuato la Cassazione in motivazione, la suddetta sentenza EN.SA. riguardava un caso in cui vi erano state plurime e circolari cessioni infragruppo di energia elettrica che non ave-

vano avuto uno scopo elusivo, ma solo la funzione di creare l'apparenza di un volume d'affari imponente per ottenere maggiori finanziamenti, e quindi un caso in cui lo stesso giudice nazionale aveva escluso la frode fiscale, e nel rivolgersi alla Corte europea le aveva chiesto di esprimersi sulla conformità della disciplina interna ai principi del diritto dell'Unione in materia di Iva, così come elaborati dalla Corte, nell'ipotesi di operazioni ritenute inesistenti che non avevano determinato un danno all'Erario e non avevano arrecato alcun vantaggio fiscale al contribuente. Ed è in questo contesto peculiare che la Cgue, da un lato, ha stabilito che la direttiva Iva non osta a una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'Iva relativa a operazioni fittizie imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'Iva in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente. Dall'altro lato, in linea con una precedente sentenza 31 gennaio 2013, Stroy Trans, C-642/11, ha affermato che il diritto nazionale, in ossequio al principio di neutralità dell'Iva, deve prevedere la possibilità di rettifica dell'Iva qualora l'emittente in mala fede della fattura relativa a un'operazione inesistente abbia, in tempo utile, eliminato completamente il ri-

schio di perdite di gettito fiscale e, in ossequio al principio di proporzionalità, non può punire la detrazione illegale di Iva con una sanzione pari all'importo della detrazione. In definitiva. La Corte europea ha affermato che in caso di operazioni inesistenti, se non c'è la frode fiscale, è possibile la rettifica e quindi la detraibilità dell'Iva per l'utilizzatore, laddove l'emittente abbia in tempo utile versato l'Iva.

**La decisione della Suprema Corte.** La ricorrente aveva invocato l'applicazione del medesimo principio al suo caso; tuttavia, ha osservato la Corte, non aveva colto un profilo decisivo della sentenza EN.SA., e cioè che la neutralizzazione del pericolo di perdita del gettito fiscale opera al di fuori della frode fiscale, mentre, nel caso in esame, non era contestata la configurabilità dell'art. 2 dlgs 74/2000. L'adempimento dell'obbligazione tributaria aveva comportato il vantaggio diretto e immediato dell'estinzione del reato e dell'archiviazione del procedimento penale per la cartiera che aveva pagato, ma non aveva prodotto l'ulteriore vantaggio in favore dell'utilizzatrice in termini di detraibilità dell'Iva e quindi di diritto al dissequestro. La regola della indetraibilità in conseguenza della frode fiscale non poteva essere derogata, né avrebbe potuto invocarsi una violazione del principio di proporzionalità, perché, premessi i numerosi altri casi nell'ordinamento tributario in cui è negato al contribuente il beneficio della detrazione Iva o ne è ammessa una parziale, la scelta del legislatore nazionale di non consentire la detrazione ai soggetti che utilizzano le fatture recanti operazioni inesistenti è coerente con il meccanismo di funzionamento dell'Iva e con l'esigenza di approntare delle misure antielusive.

E, d'altra parte, non si configurava una duplicazione di sanzioni, perché la cartiera emittente, che aveva pagato, aveva salvaguardato il suo patrimonio, mentre la capogruppo utilizzatrice semplicemente non poteva godere di un beneficio fiscale, mancando i relativi presupposti. Non è stato ritenuto fondato nemmeno l'argomento relativo al venir meno della confisca in caso di pagamento, perché tale beneficio è riconosciuto a chi adempie formalmente, in questo caso alla cartiera, e non si estende automaticamente alla capogruppo. La Cassazione ha pertanto dichiarato inammissibile il ricorso e condannato la ricorrente al pagamento delle spese processuali.