

Prima sentenza sulla responsabilità 231 per dichiarazione fraudolenta

Presupposti integrati con uno schema in forza del quale il committente, attraverso un appalto non genuino, aziona il diritto alla detrazione dell'IVA

/ Maria Francesca ARTUSI

A seguito dell'introduzione della responsabilità di società ed enti per la commissione dei reati tributari ([art. 25-quinquiesdecies](#) del DLgs. 231/2001), arriva per la prima volta all'attenzione della Corte di Cassazione un procedimento nei confronti di una **spa** in relazione alla **dichiarazione fraudolenta** ex [art. 2](#) del DLgs. 74/2000.

Si tratta della sentenza n. [16302](#) depositata lo scorso 28 aprile.

Dalle verifiche dell'Agenzia delle Entrate era stata accertata l'evasione dell'IVA, per **omesso versamento** dell'imposta dichiarata, da parte di numerose cooperative e consorzi di lavoratori accomunati dall'aver fornito la forza lavoro necessaria ai servizi di *handling* effettuati presso gli stabilimenti della spa portata in giudizio.

Gli inadempimenti tributari di cooperative e consorzi hanno costituito lo spunto da cui gli inquirenti sono partiti per ricostruire l'adozione, da parte di tale società, di un modello operativo secondo cui questa non assumeva i lavoratori di cui necessitava per erogare i propri servizi; dopo essersi aggiudicata le commesse da parte dei principali attori economici nazionali, erogava la prestazione impiegando la **forza lavoro** fornita da una serie di altri soggetti, attraverso la stipulazione di contratti che avevano la forma giuridica dell'appalto.

Era emerso un meccanismo in forza del quale, attraverso il pagamento di fatture per **"finti" appalti** di opere e servizi, aveva "scaricato" l'IVA da un consorzio che, a sua volta, aveva "scaricato" il tributo dalle cooperative consorziate che l'avrebbero dovuto versare allo Stato e invece, dopo qualche anno, hanno cessato l'attività.

La conseguente evasione di imposta rilevava pertanto ai fini della fattispecie di dichiarazione fraudolenta disciplinata dall'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000.

La consapevolezza di tale ricostruzione era stata accertata, tra l'altro, sulla base di uno "swot modello coop" (quale strumento di pianificazione strategica adottato dalla società) in cui emergeva chiaramente il rischio di incappare in una misura di **prevenzione patrimoniale** alla stregua di altra società concorrente, che era stata posta ai sensi dell'[art. 34](#) DLgs. 159/2011 in amministrazione giudiziaria dal Tribunale, per avere agevolato, nell'esercizio dell'attività di impresa, la commissione di una serie di reati, anche tributari.

L'adozione di questo "modello coop" aveva comportato

che le fatture pagate e conseguentemente portate in detrazione nelle dichiarazioni annuali IVA dovessero essere considerate **soggettivamente inesistenti**, sul rilievo che la prestazione (consistente, in realtà, non in un appalto ma in una somministrazione di lavoro) veniva fornita non dalla società emittente ma dalle cooperative finali in cui i lavoratori erano inquadrati.

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](#) del DLgs. 74/2000 (quale **reato presupposto** dell'incolpazione ex [art. 25-quinquiesdecies](#) del DLgs. 231/2001) nei confronti della persona giuridica e dei suoi manager.

Può essere utile ricordare che la consolidata giurisprudenza di legittimità ha individuato nel potere di direzione e di organizzazione il confine tra appalto di servizi e mera somministrazione di manodopera. È stato, infatti, affermato che, affinché possa configurarsi un **genuino appalto** di opere o servizi ai sensi dell'[art. 29](#) comma 1 del DLgs. 276/2003, è necessario verificare, specie nell'ipotesi di appalti ad alta intensità di manodopera (c.d. "labour intensive"), che all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé **autonomo**, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro, con reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa.

Si deve invece ravvisare un'interposizione **illecita** di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale **commitente** (Cass. n. [12551/2020](#); nello stesso senso la giurisprudenza europea, Corte Giustizia 6 marzo 2014, causa [C-458/12](#), con riferimento al trasferimento di azienda o di ramo di azienda).

Spa responsabile per appalti fittizi ed evasione fiscale

In definitiva, viene riconosciuto l'interesse e vantaggio della società nei vantaggi fiscali derivanti 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, e viene confermato il **sequestro preventivo** del profitto dell'evasione.