

Matricola n. 0000725992

**ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITA' DI BOLOGNA**

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE

**MASTER IN DIRITTO PENALE DELL'IMPRESA E
DELL'ECONOMIA "FILIPPO SGUBBI"**

**LA SOMMINISTRAZIONE ILLECITA
DI MANODOPERA E I SUOI PROFILI
DI RILEVANZA NEL DIRITTO
PENALE TRIBUTARIO**

Project Work

Presentato da

Avv. Luigi Filippo Gualtieri

Anno Accademico 2021/2022

INDICE

INQUADRAMENTO GIURIDICO DELLA SOMMINISTRAZIONE DI MANODOPERA.....	1
EVOLUZIONE STORICA DELLA DISCIPLINA	1
L'ATTUALE ASSETTO NORMATIVO	4
SEGUE: L'APPALTO	4
SEGUE: LA SOMMINISTRAZIONE	6
LA SOMMINISTRAZIONE ILLECITA DI MANODOPERA MEDIANTE APPALTO NON GEUNINO	10
LA GENUINITÀ DELL'APPALTO: PROFILI INTERDISCIPLINARI	10
I REATI TRIBUTARI ASTRATTAMENTE APPLICABILI.....	13
SEGUE: L'INESISTENZA DELLE OPERAZIONI	16
SEGUE: LA TESI DEL CONCORSO TRA I REATI EX ARTT. 2 E 8 D.LGS. 74/2000 E 18 D.LGS. 276/2003	19
ASPETTI SOSTANZIALI E PROCESSUALI DI PECULIARITÀ (E PERICOLOSITÀ) DEI REATI TRIBUTARI	19
CONSIDERAZIONI	23
LA C.D. "INESISTENZA GIURIDICA"	23
IL DANNO ERARIALE	26
IL DOLO SPECIFICO.....	27

INQUADRAMENTO GIURIDICO DELLA SOMMINISTRAZIONE DI MANODOPERA

EVOLUZIONE STORICA DELLA DISCIPLINA

L'approfondimento della disciplina vigente in materia di somministrazione di manodopera non può prescindere dallo studio storico del fenomeno sociale dell'intermediazione ed interposizione illecite e delle contromisure legislative adottate negli anni.

Correva l'anno 1960 quando il legislatore sancì il divieto per l'imprenditore *“di affidare in appalto o in subappalto o in qualsiasi altra forma, anche a società cooperativa, l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltatore o dall'intermediario, qualunque sia la natura dell'opera o del servizio cui le prestazioni si riferiscono”*.

La disposizione di legge appena citata era contenuta all'art. 1, comma 1, della L. 23 ottobre 1960, n. 1369.

Nel contesto storico di promulgazione si stava assistendo ad una proliferazione del fenomeno del c.d. caporalato, tanto da indurre il Parlamento a costituire, nel 1955, una commissione parlamentare di inchiesta.

I risultati di tale indagine, pubblicati nel 1958, si risolvevano nell'impulso condiviso da tutte le forze politiche parlamentari dell'epoca alla predisposizione di una normativa di sistema volta a tutelare maggiormente le figure dei lavoratori.¹

La norma in esame introduceva nell'ordinamento un generale divieto di interposizione, intesa come l'inserimento di un soggetto terzo tra datore di lavoro e lavoratore, la cui unica funzione fosse quella di assumere il lavoratore per poi metterlo a

¹ *La commissione parlamentare d'inchiesta sulle condizioni dei lavoratori in Italia 1955-1958*, Ristampa 2021, Camera dei Deputati, Archivio storicot

disposizione dell'interponente, la cui violazione avrebbe comportato la costituzione di un rapporto di lavoro subordinato tra il beneficiario effettivo della prestazione lavorativa e il lavoratore.

Fino ad allora, una siffatta preclusione era prevista solo nell'art. 2127 c.c., tuttavia, con un'area di operatività molto più limitata.

All'art. 3 della medesima legge, poi, si prevedeva per gli appalti da eseguire “*all'interno dell'azienda del committente*”² il regime di solidarietà e di parità di trattamento: sotto il primo profilo il lavoratore dell'appaltatore aveva diritto a percepire un trattamento retributivo non inferiore a quello spettante ai dipendenti del committente, e sotto il secondo la responsabilità solidale di appaltatore e committente per il suo riconoscimento.

L'innovazione legislativa si scontrò, tuttavia, con diverse problematiche applicative.³

I criteri distintivi tra un appalto di tal fatta genuino e un'interposizione illecita di manodopera furono individuati dalla dottrina e dalla giurisprudenza nella titolarità dei poteri direttivi (che dovevano risiedere nello stesso soggetto titolare del formale rapporto di subordinazione) e nella proprietà dei beni strumentali utilizzati (che dovevano appartenere all'appaltatore e non al committente).

Un siffatto approccio si rivelò tuttavia ben presto inadeguato al cospetto di un'economia in mutazione ed incentrata sempre più sul mercato dei servizi, dove a segnare il margine tra i vari operatori non era più la possidenza di beni e capitali ma del know-how.

² Locuzione da intendersi nel senso di appalto da svolgersi nell'ambito del ciclo produttivo e organizzativo dell'impresa committente, cfr. Cass. civ., sez. L., sent. 17.12.1998 n. 12641.

³ ALVINO, *L'appalto e i suoi confini*, in AIMO, IZZI (a cura di), *Esternalizzazioni e tutela dei lavoratori*, collana “Nuova giurisprudenza di diritto civile e commerciale” fondata da Bigiavi Walter, Utet Giuridica Wolters Kluwer Italia, Milano, 2014.

Ciò impose un approccio interpretativo più elastico da parte della giurisprudenza, volta ad ampliare la sfera di liceità dell'appalto anche nelle ipotesi di utilizzazione di beni strumentali riferibili al committente, purché le competenze intellettuali apportate dall'appaltatore fossero di maggior valore economico⁴.

Residuava il criterio di indagine sull'esercizio dei poteri direttivi, anch'esso necessariamente rimodellato in funzione dell'evolversi del contesto di riferimento, e ampliato oltre alla mera individuazione del soggetto investito di tali poteri ma anche all'analisi della sussistenza di indici denotativi di una struttura organizzativa dell'appaltatore tale da potersi definire imprenditoriale.

Con la successiva L. 24 giugno 1997, n. 196, nell'intento di prevedere fattispecie contrattuali più flessibili, il legislatore nazionale introdusse, recependo la direttiva n. 383/1991/CE, un alveo di liceità a parziale eccezione del divieto di interposizione: il lavoro temporaneo.

Si trattava della possibilità di costituire enti economici che, secondo rigidi requisiti oggettivi e soggettivi e previa autorizzazione del Ministero del Lavoro, avrebbero potuto svolgere attività di intermediazione e interposizione a vantaggio di imprese utilizzatrici che necessitavano di manodopera per la realizzazione di commesse a carattere meramente temporaneo.

Il composito normativo venutosi a creare, risultante dalla L. 1369/1960 e dalla L. 196/1997, fu infine ammodernato e riorganizzato all'interno del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, con abrogazione delle precedenti fonti, e successivamente oggetto di ulteriori interventi legislativi, su tutti il D.Lgs 15 giugno 2015, n. 81 ("Jobs Act").

⁴ Cass. civ. sez. L., sent. 20.11.1998, n. 11753, criterio ancora oggi ritenuto valido cfr. Cass. civ., sez. L., sent. 08/07/2020, n. 14371.

L'ATTUALE ASSETTO NORMATIVO

La riorganizzazione organica della disciplina fu attuata con decreto legislativo emanato sulla base della legge delega 14 febbraio 2003, n. 30 in materia di occupazione e mercato del lavoro.

I criteri direttivi delineati dal Parlamento includevano: l'abrogazione della L. 1369/1960, il chiarimento della distinzione tra appalto genuino e interposizione illecita, la legittimazione e la regolamentazione della somministrazione di manodopera.

Ed infatti, il fulcro della nuova disciplina risiede nell'attenzione spesa dal legislatore delegato sul contratto di appalto e sugli indici rivelatori della sua genuinità.

SEGUE: L'APPALTO

L'art. 29 D.Lgs 276/2003, richiamando gli approdi cui si era giunti nella vigenza della precedente disciplina, stabilisce che *“il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'art. 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.”*

Il precetto viene poi assecondato dalla sanzione prevista dall'art. 18, comma 5 bis, del medesimo decreto, in continuità con quanto previsto all'art. 2 L. 1369/1960 (salvo l'adeguamento dell'entità della sanzione): *“nei casi di appalto privo dei requisiti di cui all'articolo 29, comma 1 [...] l'utilizzatore e il somministratore sono puniti con la pena dell'ammenda di euro 60 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. Se vi è sfruttamento di minori, la pena è dell'arresto*

fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sestuplo."⁵

Rimangono fermi, infine, la conseguenza contrattuale prevista in precedenza dall'art. 1, comma 5, L. 1369/1960, secondo cui un appalto non genuino importa il diritto del lavoratore alla costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze del soggetto beneficiario della prestazione, oltre ai principi di parità di trattamento e solidarietà di cui all'art. 3 della medesima legge, tutti confluiti nel comma 2 dell'art. 29 del D.Lgs 276/2003.

Tornando sulla distinzione, operata a livello legislativo, tra appalto genuino e somministrazione illecita di manodopera, si coglie un elemento di novità: l'assunzione del rischio di impresa.

Invero si tratta di un carattere fondamentale del contratto di appalto, secondo la definizione contenuta nell'art. 1655 c.c.; il richiamo nella disposizione dell'art. 29, tuttavia, consente di sanzionare come somministrazione illecita di manodopera anche gli accordi negoziali fittiziamente qualificati come appalti dove, pur in presenza di poteri organizzativi e direttivi in capo all'appaltatore, il rischio economico che i costi da sostenere si rivelino superiori al corrispettivo dell'appalto ricada sul committente in luogo dell'appaltatore.

Ciò nonostante, la tipizzazione dei criteri qui esposti non ha mitigato la difficoltà di discernimento tra appalto genuino e somministrazione illecita che, come si vedrà successivamente, sono permaste e permangono a tutt'oggi.

L'esperienza giurisprudenziale ha infatti insegnato come non sia possibile tracciare delle direttrici generali e assolute, ma si debba necessariamente approfondire attentamente la liceità del contesto caso per caso mediante la ricerca di elementi indiziari

⁵ Importo dell'ammenda aumentato da 50 a 60 euro con l'art. 1, comma 445, lett. d), L. 30/12/2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019). Sanzioni, ad eccezione dell'ipotesi di sfruttamento di minori, che per l'effetto dell'art. 1, D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8, devono intendersi depenalizzate e pertanto aventi natura amministrativa, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 14.03.2016, n. 10484.

dell'una o dell'altra figura.

Le trame probatorie, peraltro, si infittiscono ulteriormente e con particolare riguardo ai contratti di appalto di servizi, laddove l'individuazione e la valutazione dei presupposti della genuinità dell'accordo sono talvolta dotati di maggiore evanescenza.

SEGUE: LA SOMMINISTRAZIONE

Per contro, la somministrazione di lavoro, altresì conosciuta come lavoro temporaneo o interinale, come detto trae linfa in un primo momento dalla L. 24 giugno 1997, n. 196, successivamente abrogata per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. 276/2003, che disciplinava l'istituto al suo Titolo III, Capo I, fino all'entrata in vigore del D.L. 15 giugno 2015, n. 81 ("Jobs Act").

La somministrazione di lavoro è infatti oggi prevalentemente regolata dal Capo IV di quest'ultimo atto normativo.

La definizione di somministrazione si trova all'art. 30, laddove viene intesa come il rapporto contrattuale, a tempo determinato o indeterminato, con il quale un'agenzia di somministrazione autorizzata, mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore.⁶

⁶ In dottrina la differenziazione dell'approccio approntata con il D.Lgs. 276/2003 è stata intesa come abbandono del divieto generalizzato di interposizione introdotto con la L. 1369/1960 con le eccezioni previste dalla L. 196/1997, in favore di una innovativa concezione di generale liceità della somministrazione di lavoro, purché nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge, così GIASANTI, *La somministrazione illecita*, in AIMO, IZZI (a cura di), *Esternalizzazioni e tutela dei lavoratori*, collana "Nuova giurisprudenza di diritto civile e commerciale" fondata da Bigiavi Walter, Utet Giuridica Wolters Kluwer Italia, Milano, 2014.

L'istituto coinvolge quindi tre soggetti e due rapporti contrattuali distinti.

Sul piano soggettivo vi partecipano un'agenzia autorizzata (c.d. somministratore), iscritta in un apposito albo informatico tenuto presso l'Agenzia nazionale per le politiche attive del lavoro (ANPAL), un soggetto (c.d. utilizzatore) che si avvale dei servizi del somministratore per reperire personale, e uno o più lavoratori (c.d. somministrati o in somministrazione) assunti dal somministratore e da questi inviati in missione presso l'utilizzatore.

Sul piano contrattuale si rinvencono due distinti rapporti: il contratto commerciale di somministrazione concluso tra somministratore e utilizzatore, e il contratto di lavoro stipulato tra somministratore e lavoratore somministrato.

Entrambi i contratti possono avere una durata determinata o anche indeterminata (purchè l'utilizzatore non sia una Pubblica Amministrazione, art. 36 D.Lgs. 165/2001), dando vita nel caso di contratti a tempo indeterminato tra somministratore e lavoratore ai casi di c.d. "staff leasing".⁷

Nell'ambito della somministrazione di lavoro la disciplina della ripartizione dei poteri e degli obblighi datoriali è assai specifica: mentre i poteri organizzativi e direttivi sono in capo all'utilizzatore che è inoltre responsabile per ex art. 2049 c.c. per i danni arrecati a terzi dal lavoratore, in linea generale gli ulteriori poteri/doveri datoriali tra cui quello disciplinare, le responsabilità in materia di sicurezza, e gli oneri retributivi, previdenziali, assicurativi ed assistenziali rimangono in capo al somministratore (artt. 33, 35, 37 D.L. 81/2015).

Da notare la previsione, a tutela del lavoratore, della responsabilità solidale dell'utilizzatore con il somministratore per quanto concerne la corresponsione del

⁷ FENOGLIO, *Lo Staff-leasing: dieci anni di (in)applicazione*, in AIMO, IZZI (a cura di), *Esternalizzazioni e tutela dei lavoratori*, collana "Nuova giurisprudenza di diritto civile e commerciale" fondata da Bigiavi Walter, Utet Giuridica Wolters Kluwer Italia, Milano, 2014.

trattamento retributivo e degli oneri previdenziali (art. 35, comma 2).

Proprio a fini di tutela del lavoratore, la somministrazione di lavoro è lecita solo se operata nel rispetto della disciplina qui riepilogata, e pertanto da soggetti autorizzati e accreditati ad operare quali agenzie per il lavoro.

I requisiti richiesti per l'ottenimento dell'autorizzazione, di natura giuridica e finanziaria, sono ancora delineati dal D.Lgs. 276/2003 all'art. 5.

Consistono, sinteticamente, in una serie di prescrizioni in ordine alla forma e all'oggetto sociale dell'ente, la disponibilità di sedi o dipendenze idonee sul territorio nazionale, oltre alla possidenza da parte dei soggetti apicali di requisiti professionali e morali di onorabilità.

Quanto invece al profilo finanziario, sono fissati requisiti in funzione dell'attività svolta dalla singola agenzia tra le cinque previste dalla legge a seconda dell'attività esercitata (oltre alla somministrazione può essere di intermediazione ricerca e selezione, mediazione, consulenza e ricollocazione), e riguardanti il minimo di capitale sociale che deve essere versato, l'articolazione sul territorio nazionale, gli obblighi di garanzia per l'assolvimento degli oneri contributivi e assistenziali.

Come detto, la previsione di un così composito nucleo di requisiti per l'iscrizione quale agenzia per il lavoro si pone a tutela del mercato del lavoro e degli stessi lavoratori, al fine di evitare alterazioni del primo e fenomeni di sfruttamento dei secondi.

Tale finalità è accentuata dall'ulteriore meccanismo previsto per l'accreditamento, e cioè il riconoscimento all'agenzia dell'idoneità ad erogare i propri servizi in un determinato territorio, in ordine al quale la competenza è delle regioni e che opera successivamente all'autorizzazione di cui sopra, emanata invece dallo Stato per tramite dell'ANPAL.

Inoltre, il contratto di somministrazione è nullo se non redatto in forma scritta, e nelle ipotesi in cui la somministrazione di lavoro avvenga al di fuori dei limiti e

delle condizioni di legge, e il lavoratore può chiedere nei confronti dell'utilizzatore la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo con effetto dall'inizio della somministrazione⁸ (Art. 38, commi 1 e 2, D.Lgs. 81/2015).

La disciplina è da ultimo rafforzata dalla sanzione prevista dall'art. 18, commi 1 e 2, D.Lgs. 276/2003, che prevedono, nell'ipotesi di somministrazione attuata in carenza della necessaria autorizzazione, la pena dell'ammenda di euro 60 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di lavoro⁹, applicabile sia al somministratore non autorizzato che all'utilizzatore che vi ricorra.

A questa si aggiunge, per entrambi i soggetti citati, l'ulteriore sanzione dell'ammenda di euro 20 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di lavoro quando la somministrazione illecita è posta in essere con la specifica finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo applicate al lavoratore¹⁰.

Infine, qualora la somministrazione illecita comporti (anche) lo sfruttamento di minori la portata sanzionatoria torna ad assumere natura penale, essendo prevista la pena dell'arresto fino a 18 mesi oltre l'aumento dell'ammenda fino al sestuplo.

⁸ Disposizione altresì contenuta nell'art. 29, comma 2, D.Lgs. 276/2003, con riferimento all'appalto non genuino.

⁹ Importo dell'ammenda aumentato da 50 a 60 euro con l'art. 1, comma 445, lett. d), L. 30/12/2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019). Peraltro, per l'effetto dell'art. 1, D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8, tali sanzioni devono intendersi depenalizzate e pertanto aventi natura amministrativa, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 14.03.2016, n. 10484.

¹⁰ Si tratta della fattispecie di "somministrazione fraudolenta di manodopera" prevista dall'art. 38 bis del Jobs Act.

LA SOMMINISTRAZIONE ILLECITA DI MANODOPERA MEDIANTE APPALTO NON GEUNINO

LA GENUINITÀ DELL'APPALTO: PROFILI INTERDISCIPLINARI

Nella più recente storia economica è sorta una sempre più diffusa tendenza generalizzata delle imprese ad esternalizzare segmenti del proprio ciclo produttivo, per lo più mirando ad una riduzione dei costi fissi aziendali.¹¹

Nell'ambito di tale pratica hanno peraltro assunto sempre più rilevanza i contratti di appalto di servizi, con specifico riferimento agli "appalti leggeri" o "labour intensive", caratterizzati dal basso contenuto strumentale e dalla prevalenza dell'utilizzo di beni immateriali (know-how) e di prestazioni lavorative, elevando maggiormente la complessità dell'indagine sulla natura genuina del contratto di appalto.

In tale contesto, la rilevanza dei fenomeni di interposizione illecita di manodopera attuati mediante la simulazione di contratti di appalto ha assunto una connotazione ben più estesa rispetto alle immediate conseguenze civilistiche ed amministrative.

Preliminarmente, occorre vagliare in che termini si svolga oggi giorno l'indagine sulla genuinità del contratto di appalto.

Nel solco della più risalente giurisprudenza pronunciata fin dall'entrata in vigore della L. 1369/1960, arricchita dalle innovazioni normative succedutesi nel tempo, i criteri distintivi (ancora) assunti sono:

1. l'organizzazione dei mezzi, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotto in contratto;
2. l'esercizio da parte dell'appaltatore del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto;

¹¹ Il fenomeno delle esternalizzazioni in Italia, ISFOL Istituto per lo sviluppo della formazione dei lavoratori, n. 164 della collana I libri del fondo sociale europeo, Roma, 2012.

3. l'assunzione da parte dell'appaltatore del rischio di impresa.

Peraltro, nel demarcare la distinzione tra appalto e somministrazione si è affermato che l'appalto ha per oggetto un "fare" (un'opera o un servizio, avvalendosi della propria organizzazione e assumendosi il rischio di impresa), mentre la somministrazione ha per oggetto un "dare" (forza lavoro ad un soggetto affinché la utilizzi secondo le proprie necessità e adattandole al proprio sistema organizzativo)¹².

Con specifico riferimento agli "appalti leggeri", inoltre, è stata ridotta la portata del criterio dell'organizzazione dei mezzi, tradizionalmente concepito – tra le altre – come la disponibilità e la fornitura di strumenti, macchine ed attrezzature nell'esecuzione del contratto di appalto, affermando la genuinità del contratto di appalto anche nell'ipotesi in cui i beni strumentali utilizzati siano di proprietà del committente, purché vi siano apprezzabili indici di autonomia organizzativa in capo all'appaltante, che possono essere individuati nel potere direttivo dei lavoratori utilizzati.¹³

Nondimeno, il potere direttivo qui evocato non va inteso nel senso che il committente non possa impartire disposizioni di alcuna sorta al personale dell'appaltante, dovendosi verificare (in concreto) se le disposizioni impartite siano riconducibili al potere direttivo tipico del datore di lavoro, in quanto inerenti a concrete modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative, oppure al solo risultato di tali prestazioni, eventualità la quale può formare oggetto di un genuino contratto di appalto.¹⁴

In sintesi, tracciando una linea ultima di confine tra liceità e illiceità, può affermarsi che è genuino anche l'appalto di opere o servizi espletato con mere prestazioni di manodopera purché il requisito dell'organizzazione dei mezzi costituisca un servizio in sé, svolto con organizzazione e gestione autonoma dell'appaltatore, senza che

¹² Circolare Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 5 del 11 febbraio 2011.

¹³ Cass. civ. sez. L., sent. 09/07/2020, n. 23615, cfr. Cass. civ. sez. L., sent. 15/07/2020, n. 24386.

¹⁴ Cass. civ. sez. L., sent. 06/06/2011, n. 12201, cfr. Cass. civ. sez. L., ord. 13/03/2019, n. 7170.

il committente, al di là del mero coordinamento necessario per la “confezione del prodotto”, eserciti diretti interventi dispositivi e di controllo sui dipendenti dell’appaltatore.¹⁵

Ciò premesso, non certo già privo di insidie, nell’ipotesi di accertata illiceità del contratto di appalto in quanto teso a “mascherare” una somministrazione illecita di manodopera, la prima logica conseguenza opera sul piano civilistico, in ordine allo stesso contratto di appalto.

Invero, la stipulazione di un contratto di appalto simulato, al fine di porre in essere una somministrazione illecita di manodopera, è sanzionata dal codice civile con la nullità dell’accordo per causa illecita, che può essere dichiarata tanto su istanza di chi vi ha interesse (e quindi anche il Fisco), tanto d’ufficio dal Giudice, e che si estende anche al contratto concluso tra il lavoratore e il somministratore.¹⁶

Sempre sul piano civilistico, come detto il lavoratore può azionare in sua tutela la domanda giudiziale di costituzione del rapporto di lavoro con il committente-utilizzatore, mentre sul versante amministrativo (penale depenalizzato) operano le sanzioni previste dal D.Lgs. 276/2003.¹⁷

Ebbene, l’illecita interposizione di manodopera non esaurisce su questi fronti le sue ricadute, che anzi risultano maggiormente afflittive per le entità economiche coinvolte nei termini che seguono.

¹⁵ Cass. civ. sez. L., sent. 02/11/2021, n. 31127, cfr. Cass. civ. sez. L., sent. 10/06/2019, n. 15557, cfr Cass. civ. sez. L., sent. 25/06/2020, n. 12551.

¹⁶ Cass. civ. sez. L., sent. 12/11/2018, n. 28953, e Cass. civ. sez. L., sent. 07/12/2018, n. 31720, sul punto, PIVANTI, *Somministrazione di manodopera: contratto di appalto dei servizi nullo*, commento a sent. 254/1/21 dep. 26/11/2021, Commissione tributaria provinciale di Ravenna, Fisco Oggi, rivista online, 20/01/2022.

¹⁷ Fatta salva l’ipotesi di sfruttamento di minori la cui sanzione non è stata oggetto di depenalizzazione.

Sotto il profilo tributario, infatti, l'IVA esposta nelle fatture relative all'appalto di servizi diviene indetraibile, anche se corrisposta, in quanto non dovuta ab origine se il committente avesse assunto direttamente le maestranze.

Ed è proprio in ragione di tali indebiti abbattimenti della base imponibile a fini tributari che le ricadute sconfinano altresì nell'illiceità penale.

I REATI TRIBUTARI ASTRATTAMENTE APPLICABILI

La materia pena-tributaria è stata organicamente riformata dal D.Lgs. 74/2000 titolato "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto", successivamente rimodellato e modificato dal D.Lgs. 158/2015 e dal D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157.

Le fattispecie qui rilevanti sono quelle previste dagli artt. 2 e 8 rispettivamente per il committente e l'appaltatore.

L'art. 2 rubricato "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" punisce con la reclusione da quattro a otto anni chiunque "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 dichiarazioni¹⁸ relative a dette imposte elementi passivi fittizi".¹⁹

Il delitto rientra tra gli illeciti dichiarativi in quanto si consuma nel momento e nel

¹⁸ Portata estesa anche alle dichiarazioni presentate dalla persona fisica in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società o enti ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. c) D.Lgs. 74/2000.

¹⁹ I limiti edittali sono stati innalzati prima dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. 158/2015, e successivamente dal D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157. Ai sensi del comma 3 la pena è da un anno e sei mesi a sei anni se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila.

luogo della presentazione della dichiarazione; è inteso come reato di pericolo astratto a tutela dell'interesse fiscale alla completa percezione del tributo dovuto dal contribuente.²⁰

La componente materiale è bifasica in quanto costituita, in un primo momento, dal reperimento e dalla registrazione nelle scritture contabili delle fatture o dei documenti equipollenti riferibili ad operazioni inesistenti, ed in un secondo momento, dalla loro indicazione in dichiarazione.²¹

Sul versante soggettivo si tratta di reato proprio in quanto può essere commesso solo da chi riveste la qualità di contribuente, ed è richiesta la sussistenza di una finalità di voler evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto²², ovvero quella equiparata di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta²³, unanimemente concepito come dolo specifico.²⁴

Di tenore speculare è la fattispecie prevista dall'art. 8, "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", la quale punisce con la medesima pena "chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti."²⁵

La norma punisce la condotta del soggetto che emette la fattura o il documento

²⁰ GAMBOGI, *I nuovi reati tributari*, in *Le nuove leggi penali*, Giuffrè, Milano, 2020.

²¹ MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, IV ed., Zanichelli, Torino, 2021.

²² Rilevano anche le condotte.

²³ Equiparazione operata a livello legislativo dall'art. 1, lett. d), D.Lgs. 274/2000.

²⁴ MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, IV ed., Zanichelli, Torino, 2021.

²⁵ I limiti edittali sono stati innalzati prima dall'art. 2, comma 1, D.Lgs. 158/2015, e successivamente dal D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157. Ai sensi del comma 2-bis la pena è da un anno e sei mesi a sei anni se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a euro centomila.

equipollente a beneficio del terzo utilizzatore che, indicandola in dichiarazione, consegue un indebito abbattimento della propria base imponibile e/o un'indebita detrazione IVA, realizzando così l'evasione fiscale.

Il reato è pertanto comune, di pericolo astratto, oltre che istantaneo²⁶.

Ciò nonostante, per espressa previsione legislativa l'emissione di più fatture o documenti nel corso del medesimo esercizio si consideri come reato unitario.²⁷

Il bene giuridico oggetto di tutela è l'interesse dell'erario a non veder ostacolata l'attività di accertamento fiscale, con conseguente anticipazione della punibilità rispetto al momento di presentazione della dichiarazione e in modo svincolato dal conseguimento di un'effettiva evasione, giustificando tale scelta sulla base della potenzialità lesiva della condotta rispetto all'interesse tutelato.²⁸

Come per l'art. 2, ai fini della configurabilità del reato è richiesta la sussistenza del dolo specifico di evasione, in tal caso riferito al soggetto terzo destinatario della fattura o del documento, elemento soggettivo che in entrambe le fattispecie può manifestarsi anche in forma eventuale.²⁹

²⁶ La condotta tipica descritta dalla norma riferisce la consumazione del reato al momento di "emissione o rilascio" della fattura o del documento; circa l'esatto significato dei termini l'opinione maggioritaria ritiene perfezionata la condotta con la predisposizione del documento accompagnata dalla successiva uscita dalla disponibilità dell'emittente con la consegna o l'invio al destinatario, così MANCINI, *Il nuovo diritto penale tributario*, Laurus Robuffo, Roma, 2016.

²⁷ Così dispone il comma 2 del medesimo articolo.

²⁸ ACETO, *L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in SCARCELLA (a cura di), *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.V.A.*, collana "Leggi penali tra regole e prassi" diretta da SCALFATI A. e DEL TUFO M., Giappichelli, Torino, 2019.

²⁹ In ordine alla configurabilità del reato anche nelle ipotesi di dolo eventuale si registra una diversità di vedute tra giurisprudenza e dottrina, la prima tesa ad una risposta affermativa (da ultimo Cass. pen. sez. III, sent. 10/11/2022, n. 42606), la seconda, in alcune sue notevoli trame, scettica riguardo alla compatibilità delle due forme di manifestazione del dolo, sul punto BADODI, *Emissione di*

Da ultimo merita menzionare come, in ordine alle due fattispecie qui passate in rassegna, l'art. 9 escluda, in deroga all'art. 110 c.p., il concorso dell'emittente nel reato ex art. 2 e il concorso dell'utilizzatore nel reato ex art. 8.

SEGUE: L'INESISTENZA DELLE OPERAZIONI

L'applicabilità dei citati reati tributari alle ipotesi di appalto non genuino si ottiene dall'interpretazione operata dalla giurisprudenza dominante dei concetti di "operazioni inesistenti".

Tale attività interpretativa prende le mosse dal tenore letterale dell'art. 1 del D.Lgs. 74/2000 ove sono contenute le definizioni a cui si rifanno le successive fattispecie delittuose tipizzate.

In particolare, l'art. 1, lett. a), definisce per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

A un primo sguardo, si colgono pertanto due tipologie di operazioni inesistenti, intese come difformità tra il dato formale contenuto nella fattura (o nel documento equipollente) e la realtà fenomenica³⁰:

fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (diretto da) *Diritto Penale dell'Economia*, collana "Omnia Trattati Giuridici", Tomo primo, UTET Giuridica Wolters Kluwer Italia, Milano, 2017.

³⁰ A rilevare è la falsità ideologica ab origine e cioè presente fin dal momento dell'emissione della fattura, ovvero la falsità materiale del documento apportata dal soggetto utilizzatore, così Cass. pen.

- quelle oggettivamente inesistenti “in tutto”, “a fronte di operazioni non realmente effettuate, ovvero “in parte”, nelle ipotesi di sovrapproduzione;
- quelle soggettivamente inesistenti, quando la fattura o il documento equipollente “riferiscono l’operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”.

A queste si aggiunge, la c.d. “inesistenza giuridica”, ricavata dalla giurisprudenza, oggi maggioritaria, e intesa come divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto della pericolosità – in ordine alla tutela fiscale – insita nell’utilizzazione di documenti e fatture falsi.³¹

Tale ultima forma di inesistenza ricorre quindi ogniqualvolta il negozio giuridico apparente e documentato in fattura sia diverso da quello realmente intercorso tra le parti (simulazione relativa), con la conseguenza che l’operazione dissimulata viene sottoposta ad un trattamento fiscale diverso da quello riservato all’operazione formalmente documentata³²: circostanza che trova piena verifica nell’ipotesi di appalto non genuino consistente in una somministrazione illecita di manodopera.

Ne deriva pertanto l’astratta configurabilità del reato ex art. 8 per l’appaltatore che fattura al committente il corrispettivo formalmente dovuto per l’appalto, e del reato ex art. 2 per il committente che una volta ricevute le fatture, le indica nella propria dichiarazione dei redditi.

Ciò in quanto, a prescindere dalla circostanza che le prestazioni indicate in fattura siano state effettivamente rese, e quantunque le somme ivi indicate siano state effettivamente pagate, i costi sostenuti per effetto di una condotta illecita (interposizione di manodopera) venendo inseriti in dichiarazione producono l’effetto di

sez. III, sent. 07/02/2007, n. 383, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 25/10/2018, n. 6360, nonché TRAVERSI, *La difesa nel processo per reati tributari*, II ed., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2022.

³¹ Cass. pen. sez. III, sent. 15/01/2008, n. 1996.

³² Cass. pen. sez. VI, sent. 13/10/2016, n. 52321, nello stesso senso anche MANCINI, op. cit.

abbattere la base imponibile.

Del resto, secondo tale orientamento, l'imprenditore non ha il diritto a detrarre l'IVA, anche se precedentemente sostenuta, in quanto per la sua detraibilità viene richiesto il rispetto del requisito dell'inerenza giuridica dell'operazione commerciale all'attività caratteristica dell'impresa, che si ritiene non sussistere se l'IVA è esposta in una fattura (anche giuridicamente) inesistente ai sensi dell'art. 21, comma 7, D.P.R. 633/1972.

Secondo tale disposizione, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, imponendone il versamento e per contro precludendone la detrazione.

Il tributo in oggetto viene infatti ad essere considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione conseguentemente isolata dalla massa di operazioni effettuate, venendo esclusa, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tipico dell'IVA.³³

Dunque, per il soggetto utilizzatore ex art. 2 (committente) l'imposta evasa è pari all'IVA indebitamente portata in detrazione, quindi contabilizzata e dichiarata mentre per il soggetto emittente ex art. 8 (appaltatore) l'imposta evasa è pari all'IVA esposta nella fattura emessa.

Nondimeno, sempre in relazione all'interposizione illecita, la giurisprudenza ritiene altresì sussistente la categoria dell'inesistenza soggettiva, rilevando la diversità tra il soggetto emittente (appaltatore) e quello che ha fornito la prestazione al committente (lavoratore/i).³⁴

³³ Cfr. Cass. pen. sez. V, sent. 11/11/2011, n. 23626, successivamente confermata e consolidata, da ultimo cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 28/04/2022, n. 16302

³⁴ Cass. pen. sez. III, sent. 16/03/2010, n. 10394, successivamente confermata e consolidata, da ultimo cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 15/07/2020, n. 20901.

SEGUE: LA TESI DEL CONCORSO TRA I REATI EX ARTT. 2 E 8 D.LGS. 74/2000 E 18 D.LGS. 276/2003

Relativamente alla configurabilità dei reati di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti in relazione alle ipotesi di interposizione mediante appalto è stato sollevato fin da subito l'interrogativo se i delitti ex artt. 2 e 8 D.Lgs. 74/2000 potessero concorrere o meno con la contravvenzione (oggi depenalizzata) di cui all'art. 18 del D.Lgs. 276/2003.

La giurisprudenza ha risposto favorevolmente, secondo un orientamento consolidatosi nel tempo che si fonda sulla diversità dell'oggetto di tutela delle due fattispecie. Invero, le condotte previste e sanzionate nel D.Lgs. 74/2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione dell'obbligazione tributaria e la normativa tende a tutelare l'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte.

In ordine all'interposizione, invece, l'interesse tutelato dalla norma attiene esclusivamente alla genuinità del rapporto di lavoro, che il legislatore ha inteso sottrarre nel suo complesso ad ingerenze di terzi.³⁵

Pertanto, nel caso di utilizzo di fatture rilasciate nell'ambito di un appalto simulato e teso a celare un'interposizione illegale di manodopera le ipotesi delittuose di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. 74/2000 e le sanzioni previste dall'art. 18 D.Lgs. 276/2003 concorrono.

ASPETTI SOSTANZIALI E PROCESSUALI DI PECULIARITÀ (E PERICOLOSITÀ) DEI REATI TRIBUTARI

Benché l'assunzione della qualità di indagato o imputato per il legale rappresentante dell'operatore economico coinvolto nell'appalto illecito non sia elemento di

³⁵ Cass. Pen. sez. III, sent. 20/03/2013, n. 24540, cfr. Cass. Pen. Sez. III, sent. 26/06/2020, n. 20901, Cass. Pen. Sez. III, sent. 04/03/2021, n. 8809.

scarsa pregnanza, ciò tenendo anche in considerazione le pene edittali previste dalle fattispecie passate in rassegna, occorre altresì considerare che i reati tributari, per effetto dei numerosi interventi legislativi susseguitesì negli anni, rappresentano ad oggi una vera e propria materia a sé, dominata da norme derogatorie tendenzialmente *in peius*, e talvolta estensive di istituti riservati alle più gravi categorie di delitti previste dal nostro ordinamento.

Con specifico riferimento, tra gli altri, ai delitti ex artt. 2 e 8, l'art. 12 dispone innanzitutto, in caso di condanna, l'applicazione di pene accessorie previste dal codice penale anche al di fuori dei limiti di pena ivi previsti, oltre alle pene accessorie del tutto peculiari dell'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria e dell'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria.

Lo stesso articolo prevede poi al terzo comma una limitazione alla concessione della sospensione condizionale della pena, in funzione del superamento di alcune soglie di danno erariale.

Gli artt. 13, 13 bis e 14 contemplanò invece speciali circostanze attenuanti e di non punibilità connesse al pagamento del debito tributario.

Il secondo comma dell'art. 13 bis (inserito dall'art. 12, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158) introduce inoltre una preclusione processuale al "patteggiamento" dei reati tributari in assenza del previo pagamento del debito tributario o di ravvedimento operoso (purché non ricorra, in quest'ultimo caso, alcuna circostanza di non punibilità).

Senza dubbio, tuttavia, il profilo di maggiore allarme percepito dai soggetti sottoposti ad indagini per reati tributari è lo spettro di essere destinatari di sequestri preventivi finalizzati alla confisca.

Tale ipotesi si pone ad oggi ben oltre una mera eventualità.

Infatti, ai reati tributari risultano oggi applicabili tutte e tre le forme di confisca

contemplate dall'ordinamento:

1. la confisca diretta, prevista dall'art. 240 c.p. e specificamente dall'art. 12 bis D.Lgs. 74/2000;³⁶
2. la confisca per equivalente, prevista dall'art. 12 bis D.Lgs. 74/2000;³⁷
3. la confisca per sproporzione (o allargata), prevista dall'art. 240 bis c.p. cui fa rinvio l'art. 12 ter D.Lgs. 74/2000.³⁸

Siffatto contesto consente pertanto l'adozione di misure ablative, nella specie il sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p. su qualsiasi bene o somma di denaro nella titolarità o disponibilità del soggetto indiziato del reato tributario, anche in misura sproporzionata rispetto all'entità del danno erariale cagionato in prospettiva accusatoria, privando spesso e volentieri entità economiche, anche di rilevanti dimensioni, della liquidità necessaria per proseguire in una continuità aziendale, la cui cessazione può talvolta rivelarsi tragica non solo per il diretto interessato.

Da ultimo, ma non certo di secondaria rilevanza, merita osservare come i reati tributari siano stati assunti, per effetto prima della L. 157/2019, poi del D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, tra i reati c.d. presupposto della responsabilità amministrativa degli enti prevista dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.³⁹

³⁶ Articolo inserito dall'art. 10 D.Lgs. 158/2015.

³⁷ L'applicabilità della confisca per equivalente ai reati tributari è stata introdotta in un primo momento con l'art. 1, comma 143, L. 244/2007 (Finanziaria 2008), norma successivamente trasposta all'interno del D.Lgs. 74/2000 nella sua attuale collocazione dall'art. 10 D.Lgs. 158/2015.

³⁸ L'art. 12 ter D.Lgs. 74/2000 è stato introdotto con l'art. 39, comma 1, lett. q), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157.

³⁹ L'art. 25 quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001 sancisce la responsabilità amministrativa dell'ente per i reati previsti dagli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 D.Lgs. 74/2000, nonché, se commessi nell'ambito di sistemi

Ne deriva, che al di là delle iniziative giudiziarie che potranno essere intraprese nei confronti della persona fisica autrice dell'illecito, sono suscettibili di trovare applicazione anche le ipotesi di confisca nei confronti dell'ente ex art. 19 D.Lgs. 231/2001 (e di sequestro finalizzato alla confisca ex art. 53), nonché delle misure interdittive previste dall'art. 9, applicabili anche sotto forma di misure cautelari ex art. 45, oltre, naturalmente, alla sanzione pecuniaria in caso di condanna.⁴⁰

fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, dei reati previsti dagli artt. 4, 5, 10 quater.

⁴⁰ Con specifico riferimento ai reati ex artt. 2 e 8 l'entità della sanzione è determinata nel massimo di quattrocento quote.

CONSIDERAZIONI

LA C.D. “INESISTENZA GIURIDICA”

A fianco del maggioritario e dominante orientamento che deduce la categoria dell'inesistenza giuridica delle operazioni dalla lettera dell'art. 1 lett. a) D.Lgs. 74/2000, si pone un minoritario e contrapposto indirizzo ostentato da parte della dottrina⁴¹ e da alcuna giurisprudenza di merito⁴², secondo il quale sostenere l'esistenza di tale terza categoria di inesistenza si risolverebbe in un'applicazione analogica in *malam partem*, in violazione del principio di legalità.

Secondo tale contrapposta posizione, è proprio la lettera dell'art. 1 lett. a) laddove fa riferimento ad “operazioni non realmente effettuate” a rendere l'inesistenza rilevante ai fini penali solo nelle ipotesi di inesistenza materiale, e cioè solo quando la prestazione non si sia effettivamente verificata in natura, escludendo che la stessa possa configurarsi anche con riferimento alle ipotesi di simulazione relativa ricomprese all'interno della c.d. “inesistenza giuridica”.

Sebbene minoritario, l'indirizzo qui accennato gode di molteplici e salde fondamenta, ragione per cui si ritiene di doverlo condividere.

Innanzitutto, merita rilevare come sia lo stesso dato normativo ad escludere la rilevanza della c.d. inesistenza giuridica: con l'introduzione del D.Lgs. 74/2000 la definizione di operazioni inesistenti è stata mutuata dalla previgente L. 516/1982, salvo l'aggiunta, significativa sul punto, dell'avverbio “realmente”, risultando così

⁴¹ IMPERATO, *I nuovi reati tributari*, CARACCIOLI (a cura di), Giuffrè editore, Milano, 2016, PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, PUTINATI – NOCERINO (a cura di), Giappichelli, Torino, 2015.

⁴² Tribunale di Ravenna in funzione di Tribunale del Riesame, Pres. Guidomei, Rel. Chibelli, ord. 13/01/2020 (ud. 13/12/2019), PM Trib. Ravenna c/ Montevecchi.

nella formulazione odierna inesistenti le “operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte”.

L’inclusione dell’avverbio “realmente” rende palese la volontà del legislatore di espellere dall’area del penalmente rilevante tutti quei casi in cui non sia riscontrabile l’inesistenza dell’operazione (totale o parziale) in rerum natura, prevalendo una focalizzazione punitiva incentrata sulla inesistenza concepita in chiave economico-giuridica (sostanziale), e non sulla base della mera difformità nominalistica fra l’aspetto documentale e quello negoziale (formale).

Ma non solo, perché oltre al dato letterale, milita in favore dell’orientamento minoritario anche l’esegesi secondo il criterio sistematico: con il D.Lgs. 158/2015 è stato introdotta all’art. 1 del D.Lgs. 74/2000 la lett. g-bis) la quale definisce le “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” come le “operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’art. 10-bis della L. 17 luglio 2000, n. 212⁴³, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”.

La rilevanza della novella si coglie con riferimento alla fattispecie di cui all’art. 3 D.Lgs. 74/2000, rubricato “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”, il quale prevede “fuori dai casi previsti dall’art. 2” la pena della reclusione da tre a otto anni per “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 a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte,

⁴³ Disciplina dell’abuso del diritto e dell’elusione fiscale.

a euro trentamila;

- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.”

A ben vedere, se ne trae che sostenendo tale minoritaria impostazione, pur permanendo l'illiceità penal-tributaria sia per l'emittente-appaltatore che per l'utilizzatore-committente, questi dovrebbero essere perseguitati ai sensi di una disposizione di maggior favore, sia in punto di limiti edittali, sia per quanto concerne le soglie di punibilità previste dall'art. 3 e sconosciute agli artt. 2 e 8.

Si ritiene, pertanto, che a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, in ossequio alla palese volontà legislativa, dovesse mutare anche il rapporto tra le fattispecie disciplinate dagli artt. 2 e 3 D.Lgs. 74/2000, non potendosi più sostenere una specialità dell'art. 2 fondata sull'utilizzo di fatture o documenti equipollenti, quanto piuttosto una specialità reciproca, con favore della fattispecie meno stringente nelle ipotesi di simulazione relativa.

Ciò nonostante, la giurisprudenza non ha abbandonato le precedenti posizioni⁴⁴, sollevando quello che si considera un legittimo dubbio sulla necessità di un intervento chiarificatore a livello normativo.

⁴⁴ Cass. pen. sez. VI, sent. 13/10/2016, n. 52321.

IL DANNO ERARIALE

Ulteriori criticità di quella che è oramai divenuta prassi applicativa ripercorsa in questo lavoro si colgono con riferimento alla sussistenza del danno erariale.

Invero, come detto, i reati ex art. 2 e 8 D.Lgs. 74/2000 sono strutturati come delitti di pericolo (o di mera condotta), avendo il legislatore anticipato la tutela del bene giuridico sotteso prescindendo dalla verifica di un evento dannoso, consistente nel conseguimento di un indebito vantaggio.⁴⁵

Ciò porta alla paradossale conclusione per cui, come accade, il reato si configura per la semplice emissione / indicazione in dichiarazione delle fatture relative all'appalto non genuino, senza che a nulla rilevi l'avvenuto pagamento delle fatture e l'avvenuto pagamento dell'IVA da parte dell'emittente.

Ebbene, non può non rilevarsi come tale ricaduta si ponga in una posizione assolutamente eccentrica rispetto alla finalità perseguita dal legislatore con la codificazione dei reati tributari.

Le fattispecie in parola, infatti, sono state tipizzate nell'intento di perseguire e reprimere in prima battuta l'attività delle c.d. cartiere, e cioè entità economiche esistenti solo formalmente che fanno del loro core business l'agevolazione dell'evasione di terzi mediante l'emissione di false fatture lasciando poi inevasa l'IVA esposta, in seconda i fenomeni di sovrapproduzione con susseguente retrocessione di una cospicua parte del corrispettivo introitato.

All'esito della riflessione, l'interrogativo sorge spontaneo: le misure ablativo disposte in ragione del reato tributario, possono dirsi legittime in tal caso? A quale profitto delittuoso possono fare riferimento se non vi è stato alcun danno erariale?

⁴⁵ Cass. pen. sez. un., sent. 19/01/2011, n. 1235.

IL DOLO SPECIFICO

Da ultimo, merita una breve indagine anche la sussistenza, nelle ipotesi in rassegna, dell'elemento soggettivo previsto dalle norme incriminatrici.

Tanto l'art. 2 quanto l'art. 8 sono punibili solo in presenza di una finalità di evasione, propria nella fattispecie di utilizzazione, altrui nella fattispecie di emissione, unanimemente inteso come dolo specifico di evasione.

Sul punto la giurisprudenza di legittimità ha più volte avuto modo di affermare che la sussistenza di un'ulteriore finalità nell'azione delittuosa rispetto a quella evasiva non incide sulla compiuta integrazione delle fattispecie.⁴⁶

Secondo tale dominante orientamento, invero, il coefficiente psicologico richiesto dalla norma può dirsi non soddisfatto solo nell'ipotesi in cui l'agente (sia esso l'emittente o l'utilizzatore) abbia agito solo ed esclusivamente per scopi di natura non tributaria.⁴⁷

Ciò premesso, la logica impone di ritenersi all'interno di questa ultima eventualità, specie nelle ipotesi di cui al precedente paragrafo, dove oltre a non essere stato cagionato nessun danno erariale (e pertanto nessun profitto), spesso e volentieri il costo aziendale sostenuto per effetto dell'appalto non genuino si è rivelato più alto di quello che si sarebbe dovuto affrontare mediante l'assunzione diretta del personale o il ricorso ad altri istituti.

Verrebbe pertanto da chiedersi cosa potrebbe spingere un imprenditore ad adottare una scelta così manifestamente antieconomica, ma in vero la risposta è talvolta meno complessa di quanto si pensi.

Ci si riferisce a realtà imprenditoriali che vivono pressoché esclusivamente di

⁴⁶ Cass. pen. sez. III, sent. 14/11/2007, n. 12719, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 14/07/2009, n. 28654, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 29/10/2018, n. 49190.

⁴⁷ Cass. pen. sez. III, sent. 04/06/2009, n. 28654, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 30/06/2015, n. 27112.

commesse esterne a carattere temporaneo, e che a fronte della volatilità del lavoro non sono in grado di assumere direttamente tutto il personale necessario alle proprie dipendenze, in quanto a distanza di pochissimo tempo quel personale potrebbe rivelarsi eccessivamente sovrabbondante.

Non solo, a ciò si aggiunga, come testimonia l'esperienza giudiziaria, che la maggior parte delle somministrazioni illecite ha luogo in settori lavorativi connotati da un alto grado di specializzazione delle maestranze, ad es. nell'industria siderurgica, dove spesso e volentieri si verificano fenomeni di "cartello" e tutto il personale specializzato sul mercato viene assunto da poche realtà commerciali, che poi mirano ad aggiudicarsi il maggior numero di appalti.

È evidente come in ipotesi come quelle qui riportate a mero titolo esemplificativo, la finalità evasiva si scorge molto a fatica, ben risultando invece nitide le ragioni fondanti delle scelte, seppur illecite, adoperate dagli imprenditori coinvolti.

Proprio per le criticità evidenziate, che in buona misura si ritengono insuperabili, si ritiene che dovrebbe farsi un passo indietro nell'assimilazione incondizionata del fenomeno dell'interposizione di manodopera alla frode fiscale, osservando e comprendendo maggiormente la realtà economica, e limitando istanze repressive talvolta al di fuori dei confini della logica.