

## ACCERTAMENTO

***Interposizione fittizia di manodopera e frode fiscale***

di Marco Bargagli

OneDay Master

**Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso**

Scopri di più

Nel **panorama penale tributario di riferimento**, la **recente riforma penale tributaria**, operata in attuazione **dell'articolo 20, L. 111/2023** (c.d. Legge delega fiscale), ha avuto concreta esecuzione con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del **D.Lgs. 87/2024**. In tal modo, il legislatore intende **adeguare il sistema sanzionatorio al principio di proporzionalità**, agevolando il **coordinamento tra sanzioni amministrative e sanzioni penali**, in linea con il **principio del *ne bis in idem***.

Ciò detto, giova ricordare che il D.Lgs. 74/2000, **parzialmente modificato dal citato D.Lgs. 87/2024**, contiene **definizioni** rilevanti ai fini dell'applicazione delle sanzioni penali – tributarie proprio nell'ambito **della frode fiscale**.

In particolare:

- per **“fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”**, si intendono 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 **referiscono l'operazione a soggetti diversi** da quelli effettivi;
- per **“elementi attivi o passivi”**, si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla **determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto** e le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta;
- per **“dichiarazioni”**, si intendono anche le **dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta**, nei casi previsti dalla legge;
- il **“fine di evadere le imposte”** e il **“fine di consentire a terzi l'evasione”**, si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire **un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta**, e del fine di consentirli a terzi;
- riguardo ai fatti **commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche**, il **“fine di evadere le imposte”** ed il **“fine**

*di sottrarsi al pagamento*" si intendono riferiti alla società, **all'ente o alla persona fisica** per conto della quale si agisce;

- per **"imposta evasa"**, si intende la  **differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione**, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; **non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta**, collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;
- le **"soglie di punibilità"** riferite all'imposta evasa si intendono estese, anche **all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto** o dell'inesistente credito di imposta **esposto nella dichiarazione**;
- per **"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente"** si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'[articolo 10-bis, L. 212/2000](#) (recante la disciplina sull'abuso del diritto e sull'elusione fiscale), poste in essere con la **volontà di non realizzarle in tutto o in parte**, ovvero le **operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti**;
- per **"mezzi fraudolenti"** si intendono condotte artificiose attive, nonché quelle omissive, realizzate in violazione di uno **specifico obbligo giuridico**, che determinano una **falsa rappresentazione della realtà**.

Qualora nell'ambito della frode fiscale **vengano emesse fatture per operazioni inesistenti**, si rendono applicabili **specifiche sanzioni in ambito penale tributario**, ossia:

- [l'articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#), a norma del quale è punito con la **reclusione da 4 a 8 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 **dichiarazioni relative a dette imposte**, elementi passivi fittizi che consentono di ridurre la **base imponibile o il debito Iva**. La fattispecie penale tributaria riguarda, **non solo le dichiarazioni annuali ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi**, ma anche le **dichiarazioni infrannuali** presentate dal contribuente nei casi tassativamente previsti dalla legge quali, ad esempio:
- **liquidazione societaria**;
- dichiarazioni di **inizio e di chiusura della procedura fallimentare o di liquidazione coatta amministrativa**;
- dichiarazioni per la **trasformazione, fusione e scissione societaria**;
- [l'articolo 8, D.Lgs. 74/2000](#), in base al quale è punito con la **reclusione da 4 a 8 anni** 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**.

Con riferimento invece **all'interposizione fittizia di manodopera**, già in passato la Corte di cassazione, con la **sentenza n. 20901/2020**, aveva sancito che è **configurabile il concorso** fra la

contravvenzione di **intermediazione illegale di mano d'opera** (ex [articolo 18, D.Lgs. 276/2003](#)) e il **delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti** (ex [articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)), nel caso di utilizzo di fatture **rilasciate da una società** che ha effettuato **interposizione illegale di manodopera**.

Più di recente, sempre la suprema Corte di cassazione, Sezione terza penale, con la **sentenza n. 34407/2024**, ha nuovamente espresso interessanti **principi di diritto proprio in relazione al rapporto esistente tra frode fiscale e illecita somministrazione di manodopera**.

Nel caso sottoposto al vaglio degli ermellini:

- le cooperative agivano come uno **schermo giuridico** utilizzato per far **figurare i dipendenti come se fossero assunti da altri**; in tal modo l'imprenditore si sgravava dei costi di lavoro, riusciva a convertire "fiscalmente" la prestazione lavorativa di propri dipendenti quale prestazione di servizi oggetto di un subappalto, **otteneva un credito Iva**, risparmiando gli oneri fiscali (le cooperative erano infatti **tutte evasori fiscali**, quasi sempre totali);
- in tale modo era così possibile **abbassare i prezzi per i propri clienti**, diventando molto concorrenziale sul mercato di riferimento.

In tali ipotesi, **il contratto di appalto è del tutto fittizio e viene stipulato solo per evadere il fisco**, consentendo all'impresa ideatrice della frode di **utilizzare la propria forza lavoro**, formalmente assunta dalla cooperativa, **senza i costi correlati beneficiando**, nel contempo, **della detrazione dell'Iva fatturata dalle cooperative che non viene mai versata all'Erario**.

Nello specifico, le società cooperative **emettevano fatture per operazioni in realtà "inesistenti"** e, simmetricamente, **la fattura** veniva poi contabilizzata dall'impresa beneficiaria della frode **trasformando il costo del lavoro, di per sé indeducibile, in prestazione di servizi**.

Il documento fiscale emesso veniva, poi, **indicato nella dichiarazione annuale dei redditi**, evadendo così di pagare le imposte dovute, configurando conseguentemente la fattispecie penale **prevista e punita dall'[articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#)**.

In definitiva, sulla base dell'approccio ermeneutico **consolidatosi in sede di legittimità**, viene confermato che nel caso di **somministrazione irregolare di manodopera schermata da un contratto di appalto di servizi**, va **escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono**, non essendo configurabile **prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini Iva** (Cassazione n. 34876/2021; Cassazione n. 12807/2020; Cassazione n. 31720/2018; Cassazione n. 18808/2017 **e neppure ai fini IRAP** (Cassazione n. 7440/2022).