

Penale

Fatture per operazioni inesistenti e fittizia somministrazione di manodopera, un recente intervento della Cassazione

Nota a Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza 12 settembre 2024, n. 34407

di Paolo Comuzzi

23 Settembre 2024

Con la sentenza che qui si commenta ([34407/2024](#)) la Corte di Cassazione, riunita in sede penale, torna, in grande dettaglio, sul tema dei rapporti tra **dichiarazione fraudolenta** mediante fatture per **operazioni inesistenti** (art. 2 del DLgs. 74/2000) e la fattispecie della **fittizia somministrazione di manodopera**. Per essere precisi diciamo che nel caso di specie vengono confermati gli arresti domiciliari nei confronti di un soggetto che **si configurava come amministratore di fatto sia della società appaltante** (utilizzatrice delle fatture false) **sia delle cooperative che agivano in subappalto** (ovvero i soggetti qualificati come emittenti le fatture, soggetti ai quali viene contestato anche il reato ex art. 8 del DLgs. 74/2000).

Il tema oggetto della causa potrebbe riassumersi guardando a poche righe della decisione ovvero alla affermazione secondo cui per aversi una fattispecie di **fatture false** nel caso specifico “...è decisiva non la fittizietà delle ditte emittenti le fatture, bensì la **effettiva natura delle prestazioni fornite da queste ditte e indicate nelle fatture, come individuata nell’ordinanza impugnata**. In proposito, il Tribunale evidenzia che le fatture utilizzate nelle dichiarazioni fiscali della “N. [omissis] s.p.a.”, perché ricevute dalle ditte subappaltatrici, in realtà si riferiscono a **prestazioni di lavoro subordinato rese da persone assunte su decisione di G. A. [omissis]**, reale gestore della precisata “N. [omissis] s.p.a.”, ed utilizzate secondo le direttive del medesimo, e, perciò, attengono non a prestazioni di servizi, ma a mera **“somministrazione di lavoro” ...**”.

Andando in maggior dettaglio possiamo vedere che la decisione del Tribunale concerne “... l’indicazione, nelle dichiarazioni della “N. [omissis] s.p.a.” ai fini IVA ed IRES per gli anni di imposta dal 2013 al 2019, di elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti emesse da numerose società cooperative, nonché l’emissione di tali fatture; le condotte sono ritenute attribuibili a G. A. [omissis], in quanto gestore di fatto sia della “N. [omissis] s.p.a.”, sia delle società cooperative. Precisamente, la “N. [omissis] s.p.a.”, dopo aver stipulato **contratti di appalto di servizi**, aventi ad oggetto logistica e distribuzione di merci, li avrebbe **subappaltati a società cooperative da ritenere fittizie** o ad **associazioni temporanee di imprese costituite da società cooperative da ritenere fittizie**, al fine di far emettere, da queste ultime, fatture nei propri confronti relative, in realtà, al proprio costo del lavoro, e, quindi, a prestazioni non detraibili ai fini dell’IVA, così da riportarle in contabilità ed operare **illegittime detrazioni IVA**, nonché deduzioni di **costi superiori a quelli effettivi ai fini IRES**. Le fatture illegittimamente utilizzate dalla “N. [omissis] s.p.a.”, e alla stessa rilasciate dalle società cooperative, nel periodo compreso dal 2013 al 2019, avrebbero comportato un’evasione pari a 39.476.893,10 euro per IVA e a 1.403.688,00 euro per IRES. Le società cooperative, poi, hanno evaso l’IVA o non presentando dichiarazioni, o presentando dichiarazioni infedeli, o omettendo i versamenti dovuti sulla base della dichiarazione. 2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso l’ordinanza indicata in epigrafe ...”.

Nel ricorso per Cassazione **il soggetto imputato porta tre doglianze** che possiamo riassumere come nel seguito. La prima contestazione indica che “...l’ordinanza impugnata ha omissis di considerare che le società cooperative erano imprese effettivamente esistenti ed attive, come da essa stessa riconosciuto, e come ancor meglio esplicitato nell’ordinanza di rigetto del G.i.p., nella quale si era segnalato come dette cooperative avessero interagito anche con altri soggetti, diversi dalla “N. [omissis] s.p.a.”. Si aggiunge che la difesa, in sede di appello, aveva depositato cospicua documentazione idonea ad ulteriormente dimostrare l’effettiva operatività delle società cooperative (ad esempio: contratti di noleggio delle attrezzature, pagamenti effettuati nei confronti dei manutentori e delle locatrici di tali attrezzature, certificati di regolarità contributiva, contratti relativi alle utenze; accertamenti fiscali e sentenze di giudici tributari escludenti l’interposizione fittizia o la simulazione soggettiva relativa) ...”.

Sempre nel ricorso, seconda contestazione, si afferma che “... l’ordinanza impugnata ha omissis di considerare le dettagliate argomentazioni, fondate su atti del procedimento precisamente indicati, esposte nella memoria difensiva

depositata il 17 gennaio 2024, ed allegata al presente ricorso, per escludere che G.A. [omissis] sia stato amministratore di fatto della “N. [omissis] s.p.a.” e delle cooperative in relazione con la stessa ...”.

Infine, terza contestazione, si indica che la ordinanza sarebbe erronea e da cassare in quanto la stessa “...ravvisa il pericolo di recidiva in difetto di elementi concreti. Si osserva, precisamente, che lo stesso Tribunale data al 2022 le ultime condotte rilevanti e che, inoltre, come evidenziato dalla documentazione allegata dalla difesa alla memoria depositata il 17 gennaio 2024, la “N. [omissis] s.p.a.”, a partire dal 2020, ha progressivamente cessato il ricorso ai subappalti ed “internalizzato” la forza lavoro ...”.

La Corte di Cassazione dichiara il **ricorso infondato** affermando quanto si porta nel seguito del presente commento e per quanto ci concerne andiamo a prendere in considerazione il primo dei motivi di contestazione.

In merito al primo motivo di contestazione i giudici della Cassazione indicano che “... il reato di cui all’art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è stato ravvisato con riferimento alla **condotta**, reiterata annualmente dal 2013 al 2019, quale **amministratore di fatto** della “N. [omissis] s.p.a.”, di **dichiarazione fraudolenta** mediante uso delle **fatture emesse da varie società dal medesimo di fatto controllate e gestite** — tra cui: [omissis] —, fatture ritenute relative ad **operazioni inesistenti**.

L'utilizzo da parte della “N. [omissis] s.p.a.” delle fatture alla stessa rilasciate dalle società cooperative, nel periodo compreso dal 2013 al 2019, secondo l'ordinanza impugnata, avrebbe comportato un'evasione pari a 39.476.893,10 euro per IVA e a 1.403.688,00 euro per IRES. Il reato di cui all’art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, invece, è stato ravvisato con riferimento alla **condotta**, reiterata dal 2014 al 2019, quale **amministratore di fatto delle società** appena indicate, di emissione di fatture indirizzate alla N. [omissis] s.p.a.”, per **operazioni ritenute inesistenti**. Come affermato ripetutamente nell'ordinanza impugnata (cfr. spec. pagg. 27- 29, 38-39 e 42), le fatture utilizzate dalla “N. [omissis] s.p.a.”, ed emesse verso la stessa dalle **altre società anch'esse di fatto controllate e gestite da G.A. [omissis]** sono state ritenute **inesistenti perché relative a mera prestazione di manodopera. ...”**.

Sempre la Cassazione fa notare che “... l'ordinanza impugnata premette, in linea generale, che il costo del lavoro non è soggetto ad IVA, e, quindi, non può generare IVA a credito. Osserva, poi, che, nella specie, la “N. [omissis] s.p.a.” si è aggiudicata appalti di servizi, in genere relativi a logistica e distribuzione di merci, e poi ha **trasformato il costo del lavoro necessario per eseguire tali contratti in un costo per prestazioni di servizi fornite da altra impresa**, stipulando contratti di **subappalto con le altre ditte controllate e gestite da G.A.**, e sul presupposto della formale assunzione da parte di queste ultime dei lavoratori concretamente utilizzati; in questo modo, precisamente, il costo del lavoro, **invece di essere per salari e stipendi ai dipendenti, come tale non soggetto ad IVA, diventa per prestazioni di servizi fornite da terzi**, come tale soggetto ad IVA, e perciò **fonte di un credito IVA in capo alla “N. [omissis] s.p.a.”**, quale acquirente delle prestazioni di servizi ottenuti mediante i subappalti ...”.

Molto importante appare la conferma di una serie di affermazioni fatte dal Tribunale (giudicate immuni da vizi) ovvero che “...a) «[l]a circostanza, dunque, che tali cooperative abbiano emesso fatture (benché per importi minimi rispetto a quelli fatturati nei confronti della N. [omissis] anche nei confronti di altri soggetti, oltre che della N. [omissis], appare non assorbente», perché ciò «non significa che esse esistano come soggetti giuridici effettivi, cioè caratterizzati da autonomia gestionale rispetto alla N. [omissis]», siccome questa «stipula un subappalto con le stesse cooperative, utilizzando così la forza lavoro che, di fatto, è la propria (perché assunta e diretta da A. [omissis]) in un'operazione giuridica che certamente ha carattere simulatorio» (cfr., specificamente, pagg. 38-39, ma pure pag. 27); b) «[l]e cooperative sono uno schermo utilizzato per far figurare i dipendenti come se fossero assunti da altri; in tal modo A.G. [omissis] si sgrava dei costi di lavoro, riesce a convertire “fiscalmente” la prestazione lavorativa di propri dipendenti quale prestazione di servizi oggetto di un subappalto, ottenendo così un credito IVA, risparmia gli oneri fiscali (posto che le cooperative sono tutte evasori fiscali, quasi sempre totali), può permettersi, infine grazie, a tale risparmio di spesa, di abbassare i prezzi per i propri clienti, diventando concorrenziale sul mercato» (pag. 39); c) «[i]n tali ipotesi, il contratto di appalto è del tutto fittizio ed è stipulato solo per evadere il fisco, consentendo alla N. [omissis] di utilizzare la (propria) forza lavoro, formalmente assunta dalla cooperativa, senza i costi correlati e beneficiando della detrazione dell'IVA fatturata dalle cooperative, che non viene mai versata all'Erario» (pag. 40); d) [I]e cooperative dunque emettono fatture per operazioni in realtà inesistenti, e la fattura viene poi contabilizzata dalla N. [omissis] trasformando il costo del lavoro, di per sé indeducibile, in prestazione di servizi, indicandola nella dichiarazione ed evadendo così le imposte; si configura in tal modo la fattispecie di cui all’art. 2 d.lgs. 74/2000» ...”.

Di grande rilievo sono anche le affermazioni dei giudici di Cassazione in merito al tema somministrazione del lavoro e sono affermazioni che consentono di avere dei punti fermi.

Sul tema **somministrazione del lavoro** la Corte afferma che “... il contratto di somministrazione di lavoro è nullo se non è stipulato in forma scritta, ed i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore (art. 38,

comma 1, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, e succ. modif.; di contenuto sostanzialmente sovrapponibile la disciplina precedentemente vigente, di cui, in particolare, al d.lgs. n. 10 settembre 2003, n. 276). Inoltre, quando la somministrazione di lavoro avviene **al di fuori dei limiti e delle condizioni** di cui agli artt. 31, commi 1 e 2, 32 e 33, comma 1, lett. a), b), c) e d), del d.lgs. cit., «il lavoratore può chiedere, anche soltanto nei confronti dell'utilizzatore, **la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con effetto dall'inizio della somministrazione**». Per chiarezza, e ad esempio, l'art. 31 fissa rigorosi **limiti quantitativi**, perché, in linea generale, il numero dei «lavoratori somministrati» con contratto di lavoro a tempo indeterminato non può eccedere il venti per cento del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza presso l'utilizzatore (art. 31, comma 1, d.lgs. n. 81 del 2015), mentre il numero dei «lavoratori somministrati» con contratto di lavoro a tempo determinato non può eccedere il trenta per cento del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza presso l'utilizzatore (art. 31, comma 3, d.lgs. n. 81 del 2015). L'art. 33, comma 1, d.lgs. n. 81 del 2015, poi, esige che il contratto di somministrazione di lavoro, oltre ad essere stipulato in forma scritta, contenga l'indicazione: 1) dell'autorizzazione rilasciata al somministratore (art. 31, comma 1, lett. a), d.lgs. cit., da leggere in combinato disposto con l'art. 30 d.lgs. cit.); 2) del numero dei lavoratori da somministrare (art. 31, comma 1, lett. b), d.lgs. cit.); 3) di eventuali rischi per la salute e la sicurezza del lavoratore e delle misure di prevenzione adottate (art. 31, comma 1, lett. c), d.lgs. cit.); 4) della data di inizio e della durata prevista della somministrazione di lavoro (art. 31, comma 1, lett. d), d.lgs. cit.) ...". Quindi la Cassazione giunge alla conclusione secondo cui "... alla luce di quanto appena indicato ... e rilevato che, secondo l'ordinanza impugnata, le società emittenti le fatture verso la "N. [omissis] s.p.a." provvedevano a mera **somministrazione di lavoro in maniera simulata**, dietro lo schermo di un **contratto di appalto di servizi**, trovano applicazione i principi consolidati in tema di **fatture per operazioni inesistenti**. Come più volte precisato dalla giurisprudenza penale di legittimità, infatti, integra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini IVA l'utilizzo di **elementi passivi fittizi** costituiti da fatture emesse da una società che, attraverso contratti simulati di appalto di servizi, abbia in realtà effettuato **attività di intermediazione illegale di manodopera**, stante la **diversità** tra il **soggetto che ha effettuato la prestazione**, ovvero i singoli lavoratori, e quello **indicato in fattura** (Sez. 3, n. 11633 del 02/02/2022, [omissis], [Rv. 282985 - 01](#), e Sez. 3, n. 20901 del 26/06/2020, [omissis], [Rv. 279509 - 02](#)). E altra decisione ha aggiunto che **integra il delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74**, l'utilizzazione, nella dichiarazione ai fini delle imposte dirette, di **fatture formalmente riferite a un contratto di appalto di servizi**, che costituisca di fatto lo schermo per occultare una **somministrazione irregolare di manodopera**, realizzata in violazione dei divieti di cui al previgente d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, sostituito dal d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, trattandosi di fatture relative a un negozio giuridico apparente, diverso da quello realmente intercorso tra le parti, attinente ad un'operazione implicante significative conseguenze di rilievo fiscale (Sez. 3, n. 45114 del 28/10/2022, [omissis], [Rv. 283771 - 01](#)) ...".

La conclusione è che in merito all'uso di **cooperative esterne** e con riferimento in genere agli **appalti con alto contenuto di personale** occorre prestare attenzione almeno sotto una duplicità di profili che sono: 1) quello di **carattere giuslavoristico** e qui l'attenzione deve essere molto alta con riferimento al **contratto** (inteso documento e anche come gestione del rapporto); 2) quello di **carattere fiscale**.

Questa attenzione è fondamentale in quanto il sorgere di una problematica comporta che l'imprenditore debba poi far fronte ad una serie di tematiche la cui gestione appare complessa ed il tema investe certamente la **governance** (articolo 2086 Codice Civile) e di riflesso il **collegio sindacale** e l'ODV ma io direi che coinvolge in modo pieno anche il **revisore contabile** che non può certamente limitarsi al controllo formale dei documenti contabilizzati.