

Focus Appalti: tra novità e vecchie insidie

**Appalto illecito – Possibili rischi anche alla
luce delle ultime novità normative**

Avv. Giuseppe Merola
Pirola Pennuto Zei & Associati

LE PRINCIPALI NOVITÀ IN TEMA DI APPALTO

Il D.L. n. 19/2024 - Ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) – entrato in vigore il 2/3/2024, convertito con modificazioni dalla **L. n. 56/2024**, ha introdotto le seguenti **principali novità in tema di appalti**:



INASPIMENTO DELLE SANZIONI NELLE IPOTESI DI APPALTO ILLECITO E CONSEGUENTE RIQUALIFICAZIONE COME SOMMINISTRAZIONE ILLECITA DI MANODOPERA



OBBLIGO DI CONGRUITA' DEL TRATTAMENTO ECONOMICO E NORMATIVO DEI LAVORATORI IMPIEGATI NELL'APPALTO

DOCUMENTO DI PROGRAMMAZIONE DELLA VIGILANZA PER IL 2024

L'attività ispettiva dell'INL, anche nel 2024, si orienterà verso i fenomeni di «**lavoro grigio**».



Rapporti di lavoro che, seppur **formalmente regolari**, presentano, nel concreto svolgimento, **elementi di irregolarità sostanziali**.

Appalto non genuino

Distacco non genuino

Somministrazione abusiva



L'Agenzia continua ad attenzionare i fenomeni interpositori illeciti, finalizzati esclusivamente alla creazione di c.d. «**serbatoi di manodopera**».

COME RICONOSCERE UN APPALTO ILLECITO

PANORAMICA SUL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

- Norma generale -

Art. 1655 c.c.: *“L'appalto è il contratto col quale una parte assume, con **organizzazione dei mezzi necessari** e con **gestione a proprio rischio**, il **compimento di una opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro**”.*

- Norma giuslavoristica -

Art. 29, co. 1, D.lgs. n. 276/2003: *“il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 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**”.*

COME RICONOSCERE UN APPALTO ILLECITO

ELEMENTI DISTINTIVI DELL'APPALTO CHE LO DIFFERENZIANO DALLA SOMMINISTRAZIONE DI PERSONALE

- L'organizzazione** da parte dell'appaltatore **delle risorse (umane e materiali) necessarie all'esecuzione dell'opera o del servizio** e sussistenza del **rischio d'impresa** in capo all'appaltatore.
- L'oggetto del contratto di appalto **non** è il lavoro svolto dal personale, ma **l'opera o il servizio** reso dall'impresa appaltatrice. Non si tratta di un'obbligazione di dare ma di **fare**.
- I lavoratori impiegati dall'appaltatore **non** sono inseriti nell'organizzazione della committente, ma restano soggetti esclusivamente al **potere organizzativo dell'appaltatore**.

COME RICONOSCERE UN APPALTO ILLECITO

Organizzazione dei mezzi necessari

↓

Può risultare anche soltanto **dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo** nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto

↓

Non ha rilievo determinante la **consistenza dei beni e degli strumenti impiegati** dall'appaltatore

↓

L'organizzazione del personale da parte dell'appaltatore **non** preclude ogni contatto tra il **personale della committente e il personale dell'appaltatore**, che devono comunque **coordinarsi fra di loro** nell'esecuzione dell'appalto.

↓

Sono ammissibili eventuali indicazioni del committente nei confronti dell'appaltatore e dei suoi collaboratori in merito **all'oggetto dell'attività da svolgere**.

Rischio d'impresa

↓

Indici sintomatici della sussistenza del «rischio d'impresa»:

1. L'appaltatore ha **già in essere una attività imprenditoriale** che viene esercitata abitualmente
2. l'appaltatore svolge una propria attività produttiva in **maniera evidente e comprovata**
3. l'appaltatore opera **per conto di diverse imprese**

↓

Rischio in capo all'appaltatore di **non coprire con i ricavi i costi dell'attività** oggetto dell'appalto.

↓

Attenzione alle modalità di pagamento del corrispettivo e alla previsione di penali nel contratto di appalto/subappalto.

COME RICONOSCERE UN APPALTO ILLECITO

L'appalto deve essere gestito in maniera tale che non vi sia **promiscuità fra i dipendenti** dell'appaltatore e quelli del committente anche in termini di spazi di lavoro

Le **attrezzature necessarie** per l'espletamento delle attività oggetto di appalto devono essere di proprietà dell'appaltatore e **non devono essere fornite dal committente**

L'appaltatore deve **designare un proprio referente**, incaricato di interfacciarsi con il committente per tutte le questioni inerenti l'appalto ed a cui sia riservato il **potere direttivo, organizzativo e disciplinare** sul personale impiegato nell'appalto.

Il committente e i suoi referenti devono **evitare di impartire direttive** ai lavoratori impiegati nell'appalto e di ingerirsi nella gestione dei rapporti di lavoro.

CONSEGUENZE SANZIONATORIE SOTTO IL PROFILO PENALISTICO

- **Somministrazione abusiva e utilizzazione illecita di manodopera**
- **Appalto privo dei requisiti di cui all'art. 29, co. 1 del D.Lgs. n. 276/2003**

Arresto fino a un mese o ammenda di € 60 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di lavoro a carico sia del somministratore o pseudo-appaltatore, sia dell'utilizzatore o pseudo-committente.

Nel caso di accertato **sfruttamento di minori** la pena è dell'arresto fino a 18 mesi e dell'ammenda aumentata fino al sestuplo.



La sanzione applicata non può, in ogni caso, essere **inferiore a 5.000 euro**, né **superiore a 50.000 euro**.



Gli importi delle sanzioni sono **aumentati del 20%** ove, nei 3 anni precedenti, il datore di lavoro sia stato destinatario di **sanzioni penali per i medesimi illeciti**.

CONSEGUENZE SANZIONATORIE SOTTO IL PROFILO CONTRIBUTIVO E FISCALE

**Non genuinità dell'appalto e riqualificazione come
somministrazione irregolare di lavoro:**

Rischio
contributivo



**L'INPS può contestare alla
committente il versamento
di maggiori contributi oltre
che di interessi e sanzioni**

Rischio fiscale



**L'agenzia delle Entrate può
contestare il versamento di
maggiori imposte dirette (IRES
e IRAP) e indirette (IVA) e il
mancato assolvimento degli
obblighi del sostituto d'imposta**

I RISCHI CONNESSI ALL'APPALTO ILLECITO: CONSEGUENZE SANZIONATORIE SOTTO IL PROFILO CIVILISTICO



Art. 29, co. 3 – bis, D.lgs. 276/2003: «Quando il contratto di appalto sia stipulato in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell' articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo»



Il lavoratore dell'appaltatore che sia stato illegittimamente impiegato nell'appalto può chiedere la **costituzione di un rapporto di lavoro subordinato alle dipendenze dello pseudo committente** ed il pagamento di eventuali differenze retributive maturate nel corso del rapporto di lavoro.

IL TRATTAMENTO ECONOMICO E NORMATIVO



Art. 29, co. 1-bis, D.lgs. n. 276/2003: «Al personale impiegato nell'appalto di opere o servizi e nel subappalto spetta un **trattamento economico e normativo** complessivamente non inferiore a quello previsto dal **contratto collettivo nazionale e territoriale stipulato dalle associazioni sindacali** dei lavoratori e dei datori di lavoro **comparativamente più rappresentative sul piano nazionale**, applicato nel settore e per la zona strettamente connessi con l'attività oggetto dell'appalto e del subappalto.»



Il **costo del lavoro** non può essere un **elemento di concorrenza** tra le imprese appaltatrici.



La norma riguarda **tutti i lavoratori subordinati** impiegati negli appalti, **senza distinzioni per tipologia contrattuale**: si applica, quindi, anche ai lavoratori somministrati, a quelli a tempo determinato e a quelli operanti in regime di distacco.



Il contratto collettivo **nazionale e territoriale** a cui fare riferimento per valutare il trattamento economico e normativo è quello stipulato dalle **OO.SS. comparativamente più rappresentative sul piano nazionale**.



La norma contiene un ulteriore criterio di individuazione del contratto collettivo: deve essere quello «**applicato nel settore e per la zona**» connessi con le lavorazioni o servizi oggetto di appalto.

(SEGUE) IL TRATTAMENTO ECONOMICO E NORMATIVO

Ciascuna azienda **rimane libera di applicare il contratto collettivo che ritiene più adeguato**, pur dovendo integrare la retribuzione con un'indennità sufficiente a garantire il rispetto del parametro minimo fissato dal legislatore, ove necessario.



Tale indennità sarà dovuta solo nel periodo di esecuzione dell'appalto o del subappalto: **una volta cessate le relative attività, ciascun datore sarà svincolato da tale obbligo.**



La norma ha come destinatari gli appaltatori e i subappaltatori, ma la regola della solidarietà applicabile agli appalti fa sì che **gli effetti si riverberino sul committente, che potrà trovarsi costretto a sopportare le conseguenze di una errata individuazione, da parte di appaltatori e subappaltatori, del contratto collettivo** al quale fare riferimento per parametrare il trattamento economico/normativo dei dipendenti.

Grazie dell'attenzione

Giuseppe Merola: giuseppe.merola@studiopirola.com

Focus Appalti: tra novità e vecchie insidie

**Operazioni inesistenti e
riqualificazioni contrattuali:
criticità fiscali e orientamenti giurisprudenziali**

Nilde Cardo

Pirola Pennuto Zei & Associati

PROCESSO DI ESTERNALIZZAZIONE

COMMITTENTE

- Solida realtà che affida a terzi parte della propria attività
- Riceve fatture dalla società appaltatrice



APPALTATRICE

- Acquisisce e/o gestisce i contratti tra il committente e la sub appaltatrice (consorzi / cooperative)
- Emette fatture verso il committente
- Riceve fatture dalla sub appaltatrice

SUB APPALTATRICE

- Esegue la prestazione a favore del committente con la propria forza lavoro
- Emette fatture verso la società appaltatrice

Ripetute chiusure/aperture

Prezzi eccessivamente competitivi

LE CONTESTAZIONI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA



LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO

SIMULAZIONE

Divergenza tra realtà commerciale e la sua espressione documentale.

Art. 1414 del Codice Civile
Effetti della simulazione tra le parti

“Il contratto simulato non produce effetto tra le parti.

Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma.

Le precedenti disposizioni si applicano anche agli atti unilaterali destinati a una persona determinata, che siano simulati per accordo tra il dichiarante e il destinatario.”.



LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO PROFILI FISCALI



LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

ONERE DELLA PROVA

Art. 2697 del Codice Civile

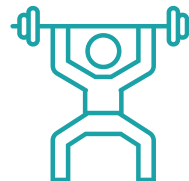
Onere della prova

«Chi vuol far valere un diritto

in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento [...]»

Art. 7, co. 5-bis, D.Lgs. 546/1992

«L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni [...]»



LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Cassazione civile sez. trib. Ordinanza 23 marzo 2021, n. 8033

«Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamento delle imposte, l'Amministrazione finanziaria, assumendo il correlativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare - prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa - i contratti sottoscritti dal contribuente, ovvero di farne rilevare la simulazione o altri profili di invalidità, quale la nullità per mancanza di causa, e, conseguentemente, applicare un trattamento fiscale meno favorevole di quello conseguente agli effetti ricollegabili allo schema negoziale impiegato (Cass. 19/05/2010, n. 12249; conformi , ex plurimis, Cass. 27/01/2014, n. 1568 e Cass. 21/06/2016, n. 12782 del 21/06/2016, in tema di simulazione).»

LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Cassazione Civile sez. trib. Sentenza 22 febbraio 2013, n. 4535

«Quindi la qualificazione conferita agli atti dalle parti o dal giudice civile non è intangibile nè da parte del giudice tributario, il quale ha il potere di valutare incidentalmente tutte le questioni che connaturalmente estranee alla sua giurisdizione, sono decisive ai fini della soluzione della controversia devolutagli, né da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, facendosi carico del relativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) i contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione, e comunque per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile»

LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO

LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Assenza simulazione

- tipologia contrattuale
- clausole contrattuali coerenti con il negozio giuridico prescelto
- modalità di esecuzione del contratto
- requisiti richiesti dalla normativa di volta in volta applicabile
- ogni ulteriore elemento, anche esterno al rapporto

Assenza vantaggio fiscale

Il trattamento fiscale applicato dalle parti è più favorevole di quello prospettato in sede di controllo ovvero tale da pregiudicare la percezione, da parte dell'Erario, dell'esatto tributo ?

LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

CGT I grado Milano Sentenza n. 2864/08/2023

“il potere di riqualificazione di un contratto a fini fiscali trova il suo naturale limite nel rispetto del principio dell'autonomia contrattuale di cui all'art. 1322 c.c., ravvisabile nella libertà d'impresa sancita dall'art. 41 della Costituzione e deve essere armonizzato col diritto, riconosciuto dall'art. 10 bis dello Statuto del contribuente, dei contraenti di realizzare un legittimo risparmio d'imposta attraverso operazioni che ovviamente devono rispettare le norme fiscali. [...]. Risulta allora palese che la riqualificazione contrattuale eseguita dalla DRE nella specie – la quale non ha peraltro messo in luce alcun intento simulatorio nella predisposizione di uno schema contrattuale [...] altro profilo di invalidità del negozio inter partes – trova insuperabile ostacolo nell'assenza di danno per l'Erario, il quale si trova sempre a dover percepire la medesima imposta, un'imposta peraltro denunciata come dovuta negli esatti termini dal soggetto che vi risultava tenuto”. (sentenza n. 1503/20/22 della CTP Milano)”

LA RIQUALIFICAZIONE DEL CONTRATTO LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

CTP Milano Sentenza n. 2707/21/2021

«contratti fra privati, che hanno lo scopo di far conseguire un risparmio d'imposta possono essere riqualificati dall'Agenzia e dal Giudice Tributario, a prescindere dallo schema negoziate adottato dalle parti e dal nomen iuris attribuibile (attribuito) agli atti, tuttavia, come detto, nel caso di specie non risulta esservi l'intento di conseguire un risparmio d'imposta, in quanto la stessa viene comunque versata; in tal senso nessuna prova di elusione e/o simulazione del contratto venne fornita dall'Ufficio, che si limita ad una mera contestazione.

L'Agenzia compie quindi un apprezzamento soltanto sul piano economico, come se l'assetto giuridico realizzato risultasse assolutamente irrilevante [...]»

LE CONTESTAZIONI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA



LE OPERAZIONI INESISTENTI

LEGGE SUI REATI TRIBUTARI

Decreto Legislativo n. 74/2000

Articolo 1 – Definizioni

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) 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 riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; [...]

g-bis) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;



LE OPERAZIONI INESISTENTI

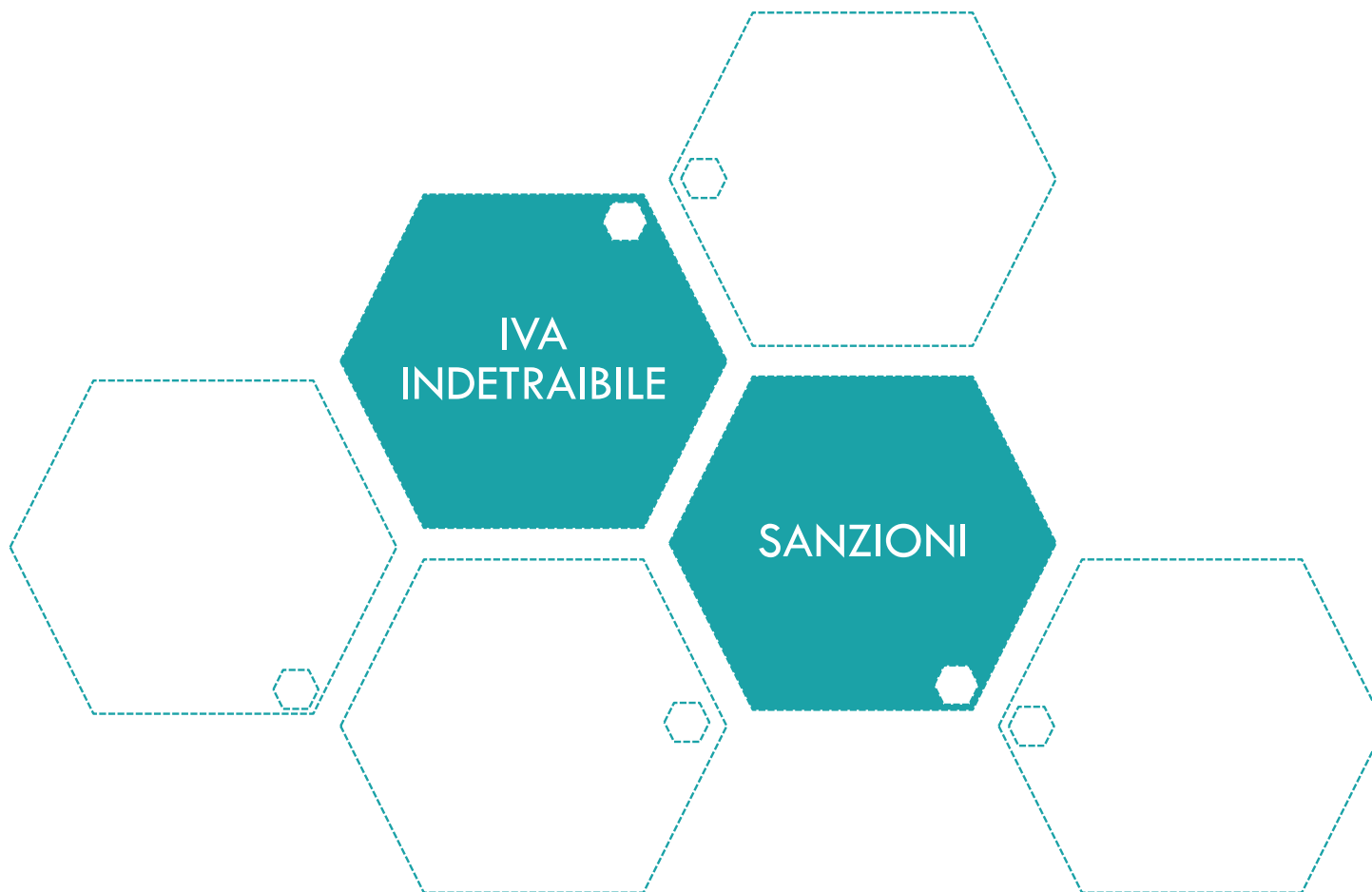
Inesistenza Oggettiva

- Assoluta o Totale: le fatture documentano un'operazione mai realizzata completamente
- Relativa o Parziale: le fatture documentano un'operazione realizzata in termini differenti

Inesistenza Soggettiva

- l'operazione è stata realizzata ma tra soggetti diversi rispetto quelli indicati in fattura

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI PROFILI FISCALI



LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Corte di Giustizia UE, cause riunite C-80/11 E C-142/11, del 21/06/2012

45. Di conseguenza, è possibile negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente sulla base della giurisprudenza risultante dai punti 56-61 della citata sentenza Kittel e Recolta Recycling, secondo cui occorre dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. [...]

47. Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva, come ricordato ai punti 37-40 della presente sentenza, sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze citate Optigen e a., punti 52 e 55, nonché Kittel e Recolta Recycling, punti 45, 46 e 60).

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza n. 7956 del 25/03/2024

«2.1. Va premesso che, in tema di operazioni soggettivamente inesistenti questa Corte (v. Cass. n. 9851 del 10/04/2018, seguita da molte altre; recentemente v. Cass. n. 5339 del 27/02/2020; Cass. n. 15369 del 20/07/2020; da ultimo Cass. n. 25891 del 2023), in coerenza con le plurime affermazioni della Corte di Giustizia (v. tra le tante Corte di Giustizia 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14; Corte di Giustizia 19 ottobre 2017, SC Paper Consult, C-101/16 e, recentemente, 11 novembre 2021, Kemwater ProChemie s.r.o., C-281/20), ha affermato che:

a. l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, l'oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta;

b. la prova della consapevolezza dell'evasione, peraltro, non richiede che l'Amministrazione finanziaria provi la partecipazione del soggetto all'accordo criminoso od anche la sua piena consapevolezza della frode ma che essa dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente;

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

c. incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità, della documentazione fiscale e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.»

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE



LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI TUTELA DEL CONTRIBUENTE

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 27745 del 12/05/2021

D'altra parte, se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere motti affari, con grave nocumento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale

ECJ C-512/21

Ne consegue che la diligenza dovuta dal soggetto passivo e le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che, con il suo acquisto, non partecipi ad un'operazione che si iscrive in una frode commessa da un operatore a monte dipendono dalle circostanze del caso di specie e, in particolare, dalla questione se esistano o meno indizi che consentano al soggetto passivo, al momento dell'acquisto da lui effettuato, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode. Pertanto, in presenza di indizi di una frode, ci si può attendere una maggiore diligenza dal soggetto passivo. Tuttavia, non si può esigere da quest'ultimo che esso proceda a verifiche complesse e approfondite, come quelle che l'amministrazione finanziaria ha i mezzi per effettuare

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI PREVENZIONE

Il fornitore esiste?

Il fornitore è dotato dei mezzi e del personale necessari ad effettuare la prestazione richiesta?

Perché è stato selezionato quel fornitore?

Il prezzo è eccessivamente competitivo?

Il fornitore assolve regolarmente le imposte / contributi a proprio carico?

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI PREVENZIONE

Il fornitore è affidabile?


Gli interlocutori appartengono
all'organizzazione del fornitore / emittente
fattura ?

PROCEDURA DI ACQUISTO RAFFORZATA

TAX CONTROL FRAMEWORK

Grazie dell'attenzione

Nilde Cardo: nilde.cardo@studiopirola.com



*Dalle operazioni soggettivamente
inesistenti alla somministrazione illecita
di mandopera – La difesa penale del
management*

Appalto non genuino: rischi penali

- 1. Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per prestazioni inesistenti di cui all'art. 2 D.lgs. n. 74/2000;**
- 2. Intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (art. 603-*bis* c.p.)**
- 3. Responsabilità dell'ente ai sensi del D.Lgs. 231/2001**
- 4. Novità introdotte dal d.l. 19/2024**

La natura della contestazione tributaria

Approccio «soft»: in caso di contestazione di **inesistenza soggettiva**, la contestazione penale sarà limitata alla dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture inesistenti ex art. 2 D.Lgs. 74/2000 (in alcuni casi dichiarazione infedele, art. 4 D.Lgs. 74/2000);

Approccio più aggressivo: in caso di contestazione di **inesistenza oggettiva, ossia di somministrazione di manodopera «mascherata» da appalto**, solitamente oltre al reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture inesistenti ex art. 2 D.Lgs. 74/2000 viene contestato anche il reato di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro.

**Dichiarazione
fraudolenta
mediante l'uso di
fatture
o altri documenti
per operazioni
inesistenti**

Art. 2 D.Lgs. n. 74/2000

«E' punito 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 dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni»

Dichiarazione infedele

Art. 4 d.lgs. n. 74/2000

«Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro due milioni (···)»

Intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro

ART. 603 - BIS, COMMA 1, C.P.

«Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da **uno a sei anni** e con la multa da 500 a 1.000 euro per ciascun lavoratore reclutato, chiunque:

- 1) *recluta manodopera allo scopo di destinarla al lavoro presso terzi in condizioni di sfruttamento, approfittando dello stato di bisogno dei lavoratori;*
- 2) **utilizza, assume o impiega manodopera, anche mediante l'attività di intermediazione di cui al numero 1), sottoponendo i lavoratori a condizioni di sfruttamento ed approfittando del loro stato di bisogno»**

Ai fini del presente articolo, costituisce **indice di sfruttamento la sussistenza di una o più delle seguenti condizioni:**

- 1) **la reiterata corresponsione di retribuzioni in modo palesemente difforme dai contratti collettivi nazionali o territoriali stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, o comunque sproporzionato rispetto alla quantità e qualità del lavoro prestato;**
- 2) **la reiterata violazione della normativa relativa all'orario di lavoro, ai periodi di riposo, al riposo settimanale, all'aspettativa obbligatoria, alle ferie;**
- 3) **la sussistenza di violazioni delle norme in materia di sicurezza e igiene nei luoghi di lavoro;**
- 4) **la sottoposizione del lavoratore a condizioni di lavoro, a metodi di sorveglianza o a situazioni alloggiative degradanti.**

Responsabilità dell'ente ai sensi del D.Lgs. 231/2001

...E l'ente?

- Sia l'art. 2 D.Lgs. 74/2000 che 603-bis c.p. comportano la responsabilità dell'Ente ai sensi del D.Lgs. 231/2001.
- In caso di condanna, le aziende possono essere soggette a sanzioni pecuniarie e/o sanzioni interdittive, tra cui il divieto di contrarre con la Pubblica Amministrazione o il divieto di ricevere agevolazioni da parte dello Stato, nonché la confisca del profitto del reato.

La contestazione di inesistenza soggettiva

- Contestazione «limitata» all'art. 2 D.Lgs. 74/2000. In alcuni casi art. 4 D.Lgs. 74/2000.
- La contestazione di inesistenza soggettiva mossa in sede fiscale nei confronti della società utilizzatrice delle fatture viene solitamente fondata non tanto sulla partecipazione consapevole alla frode, bensì su **profili di negligenza nei controlli effettuati in fase di selezione del fornitore e in corso di esecuzione dell'appalto, i quali non avrebbero fatto emergere che i servizi non sarebbero stati prestati dall'emittente (solitamente una cooperativa) bensì da un soggetto terzo (solitamente un Consorzio)**
- Se una contestazione di negligenza così costruita è sufficiente a disconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA in sede fiscale, non è tuttavia sufficiente a integrare una responsabilità penale, fondata esclusivamente a **titolo di dolo (tanto in termini di consapevolezza della frode quanto di finalità di evasione delle imposte)**.
- In sede di «adesione» con il Fisco è fondamentale chiarire la natura meramente colposa della contestazione, in quanto assume una portata dirimente sull'esito del procedimento penale.

La contestazione di inesistenza oggettiva

- Solitamente non solo art. 2 D.Lgs. 74/2000 ma anche art. 603-bis c.p.
- Tale contestazione è più aggressiva: comporta conseguenze sanzionatorie più pesanti ma, allo stesso tempo, richiede da parte dell'Accusa uno sforzo superiore per dimostrare la sussistenza dell'elemento oggettivo dei reati nonché del dolo.
- Alcuni casi di «giustizia riparativa» (vedi caso DHL), ossia archiviazione del procedimento a carico dell'Ente a seguito di azioni rimediale. Tali decisioni sono tuttavia (i) fondate su ragioni giuridiche non pacifiche; (ii) assunte da Autorità Giudiziarie locali (differente approccio nel territorio nazionale).

Azioni rimediali di natura strettamente penale

- Adozione o miglioramento del Modello organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001.
- Risarcimento del danno (pagamento del debito tributario e – ove si contesti l'inesistenza oggettiva – assunzione dei lavoratori).
- Il perfezionamento delle predette azioni prima della dichiarazione di apertura del dibattimento comporta l'impossibilità *ex lege* di applicare sanzioni interdittive all'Ente.
- Il pagamento del debito tributario rende inapplicabile la confisca del profitto e comporta la riduzione della pena detentiva per la persona fisica e della sanzione pecuniaria 231 per la società.
- Possibilità (discussa) di invocare il divieto di *bis in idem*.

Ultime novità in tema di appalti: l'appalto irregolare ritorna perseguibile penalmente

Le nuove **norme sul contrasto agli appalti irregolari** contenute nel **d.l. n. 19/2024**

1) il nuovo decreto introduce una sanzione penale: **in caso di appalto irregolare l'utilizzatore e il somministratore sono puniti con la pena dell'arresto fino a un mese o dell'ammenda di 60 euro per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione.**

2) La **sanzione penale diventa più gravosa se all'accertamento dell'irregolarità dell'appalto si aggiunge anche la verifica della "fraudolenza" della condotta:** bisogna accertare, in virtù di questo elemento, che la somministrazione di lavoro è attuata con la **specificità di finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo applicate al lavoratore** → in tali casi, la pena è dell'arresto fino a 3 mesi o dell'ammenda di euro 100 per ciascun lavoratore coinvolto e per ciascun giorno di somministrazione.