

Prestito di manodopera simulato: a rischio il reato di falsa fatturazione

Reati fiscali

La contestazione scatta se un appalto o un distacco cela una somministrazione

Oltre alle sanzioni penali entra in gioco anche la responsabilità da «231»

Laura Ambrosi
Mario Murone

Nelle varie forme di somministrazione di manodopera, le fatture relative ad un contratto dissimulato rilevano come operazioni giuridicamente inesistenti, ed in quanto tali costituiscono reato, se hanno consentito di beneficiare di un diverso regime fiscale. È questo, in sostanza, l'orientamento che sembra emergere dalle più recenti pronunce della Corte di cassazione.

Inesistenza giuridica

I giudici di legittimità ormai da qualche anno hanno individuato una specifica tipologia di fatture per operazioni inesistenti. Oltre alle fatture oggettivamente inesistenti (in cui l'operazione non è avvenuta), soggettivamente inesistenti (caratterizzate dal differente cedente oessionario rispetto a quello indicato in fattura) e alla sovrapprestazione (il valore della cessione o della prestazione fatturata è superiore rispetto a quello realmente corrisposto), la Suprema corte fa riferimento anche alle fatture giuridicamente inesistenti.

Si tratta di documenti relativi a

operazioni effettivamente avvenute tra le parti indicate in fattura, ma che descrivono un'operazione differente rispetto a quella contrattualmente prevista.

In tema di «prestito di personale», ad esempio una illecita somministrazione potrebbe essere dissimulata con un contratto di appalto o di distacco di personale. Così come l'acconto potrebbe essere simulato da una caparra o viceversa; o ancora un prestito di denaro dissimulato con una prestazione di servizi.

L'illecito penale

Nei confronti dell'emittente la fattura giuridicamente inesistente sussisterebbe l'illecito penale (previsto dall'articolo 8 del Dlgs 74/2000) di emissione di documenti per operazioni inesistenti. Inoltre, nei confronti dell'impresa – che ha inserito in dichiarazione tali documenti fittizi – potrebbe configurarsi il delitto (previsto dall'articolo 2 del Dlgs 74/2000) di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di false fatture. Dal 24 dicembre 2019 sono puniti con la reclusione:

- 1 da 4 a 8 anni se l'imponibile delle fatture è pari o superiore in un periodo di imposta a 100.000 euro;
- 2 da 18 mesi a 6 anni se tale imponibile è inferiore ai 100.000 euro.

La responsabilità 231

Oltre alle sanzioni penali cui va incontro l'imprenditore in caso di ditta individuale (o il rappresentante legale in caso di società) sempre dal 24 dicembre 2019 è prevista una sanzione in base al Dlgs 231/2001 per l'ente che non abbia adottato le cautele per prevenire tali condotte.

L'EVOLUZIONE

Imposta sull'eccesso

Nel nostro ordinamento (articolo 8, comma 35, legge 67/1988) il prestito o distacco di personale a fronte del quale è versato solo il rimborso del relativo costo non era soggetto all'imposta sul valore aggiunto.

Era assoggettato a questa imposta solo il differenziale in eccesso.

La Corte di giustizia

Successivamente, la Corte di giustizia, (con la sentenza C-94/19) ha rilevato l'illegittimità di questa norma nazionale.

In particolare, i servizi di «messa a disposizione del personale» sono, infatti, un'operazione economica inerente all'esercizio di impresa e, pertanto, rilevante ai fini Iva se sussiste un nesso diretto tra le due prestazioni (prestito di personale e corrispettivo pagato).

Prestito di personale

Va da sé quindi che anche il prestito di personale va assoggettato all'imposta sul valore aggiunto: il trattamento fiscale relativo all'Iva è diventato così analogo al contratto di appalto.

La confisca

C'è poi la confisca obbligatoria diretta o per equivalente in caso di condanna, normalmente preceduta dal sequestro preventivo richiesto dal Pm al Gip sin dalla fase delle indagini preliminari.

Le possibili difese

Da notare che sia il reato di emissione di fatture false, sia quello di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di tali fatture richiedono il fine rispettivamente di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o Iva ovvero di evadere le medesime imposte. Secondo quanto previsto dalla lettera d) dell'articolo 1 del Dlgs 74/2000, 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.

Di conseguenza, nelle ipotesi di fatture giuridicamente inesistenti, se dalla diversità contrattuale emerge un carico fiscale analogo, tale illecito dovrebbe risultare del tutto irrilevante ai fini penali tributari: in pratica, non sussisterebbe la finalità di evadere le imposte.

In ottica difensiva, quindi, potrebbe essere necessario determinare il trattamento fiscale delle ipotesi contrattuali in contrasto, per dimostrare l'assenza di un intento evasivo. In tal senso peraltro sembra concludere l'orientamento della Cassazione penale, che anche se indirettamente pare confermare la necessità che sussista un vantaggio conseguente al differente trattamento fiscale (33994/2022 e 52321/2016).