

PROFILI TRIBUTARI DELLA RIQUALIFICAZIONE DELL'APPALTO DI SERVIZI¹

Simone Francesco Cociani

Professore associato di Diritto tributario nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Perugia

Abstract [It]: *L'Autore esamina le principali questioni tributarie, sostanziali e processuali, che si pongono a seguito della riqualificazione del contratto di appalto di servizi, pur in presenza di prestazioni effettivamente svolte e di imposte regolarmente versate.*

Abstract [En]: *The Author examines the main tax issues, both substantial and procedural, which arise following the requalification of the service procurement contract, despite the presence of services actually carried out and taxes regularly paid.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Contratti di appalto simulati e frode fiscale. Brevi precisazioni. – 3. Il caso dell'inconsistenza dell'appalto che dissimula prestazioni di lavoro subordinato da altri direttamente svolte. – 4. Il caso dell'inconsistenza dell'appalto che scherma la presenza di una terza impresa. – 5. Il caso dell'inconsistenza dell'appalto che simula una illecita somministrazione di manodopera. – 6. Sulla determinabilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi relativi alle prestazioni di lavoro di cui alla irregolare somministrazione di manodopera. – 7. Sul diritto alla detrazione dell'Iva, pagata in via di rivalsa, sui corrispettivi del contratto di appalto di servizi, ancorché "riqualificato" in una prospettiva giuslavoristica. – 8. Sull'onere della prova in relazione alla contestata indetraibilità dell'Iva. – 9. Sulla deducibilità dei costi relativi ad attività illecite. – 10. I rapporti tra i due procedimenti. Brevi richiami. – 11. I rapporti tra processo penale e tributario nella prospettiva della riforma del sistema fiscale. – 12. Sulla stabilità giuridica del provvedimento di archiviazione in sede penale, in guisa tale da condurre all'applicazione del principio del *ne bis vexari* e, in caso di medesimezza soggettiva, al conseguente annullamento del provvedimento amministrativo con il quale siano state irrogate le relative sanzioni. – 13. Conclusioni.

Premessa.

¹ Il presente contributo approfondisce alcune delle considerazioni esposte al Convegno: "A vent'anni dall'istituzione della Commissione di certificazione. La certificazione dei contratti di appalto: risvolti giuslavoristici, tributari e penalistici", tenutosi, presso il Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Perugia, il 4 dicembre 2023.

L'innovazione tecnologica, come noto, ha sempre favorito nuove modalità di esercizio dell'attività d'impresa.

Oggi, per quanto concerne l'organizzazione del lavoro, è possibile assistere ad un più intenso ricorso allo strumento dell'appalto di servizi.

L'impiego di tale tipologia di contratto, tuttavia, a volte dà luogo a censure, non solo nella prospettiva del diritto del lavoro², ma, anche, nella prospettiva del diritto tributario, con quanto ne consegue in termini di sanzioni, sia penali che amministrative.

In altre parole, l'impropria qualificazione dei contratti di lavoro, se, sotto il profilo giuslavoristico, può condurre all'inquadramento del rapporto contrattuale alle dipendenze del datore di lavoro c.d. "sostanziale"³, sotto il profilo tributario, rischia di dar luogo alla contestazione di illeciti fiscali, in ragione della ritenuta inesistenza giuridica del rapporto contrattuale stipulato. A quest'ultimo riguardo, è fin d'ora possibile richiamare l'orientamento giurisprudenziale, consolidatosi in sede di legittimità, secondo il quale il contribuente che porti in detrazione l'Iva pagata, in base a fatture relative a contratti per i quali si ritenga simulata la somministrazione di mano d'opera, integra la fattispecie di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 che, come noto, punisce il delitto di frode fiscale mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti⁴.

Ebbene, con il presente contributo si intendono esaminare i principali risvolti tributari derivanti dalla possibile contestazione in ordine all'improprio ricorso al contratto di appalto di servizi, pur in presenza di prestazioni effettivamente svolte e di imposte regolarmente versate⁵.

² A tale riguardo, è senz'altro possibile ricordare il caso di due importanti società multinazionali di consegna del cibo a domicilio per le quali il Tribunale di Milano, con altrettante sentenze pubblicate lo scorso 19 ottobre 2023 (v. Trib. Milano 19 ottobre 2019, n. 3237, in *D&G*, 2023, 25 ottobre) ha condannato le stesse a versare alla gestione lavoratori dipendenti i contributi previdenziali maturati in relazione ai compensi pagati ai fattorini, sul presupposto che la prestazione lavorativa dei c.d. "riders" rientrasse tra le forme di collaborazione definite dal d.lgs. n. 81/2015 come "etero-organizzate", non avendo i lavoratori altro spazio di scelta discrezionale all'infuori della decisione se svolgere o non svolgere l'attività.

³ Sul punto, ancora più di recente, è possibile segnalare la pronuncia della Cass., Sez. Lav., 22 novembre 2023, n. 32412, in *Mass. Giust. civ.*, 2024, che ha affermato che il rapporto di lavoro si costituisce con il datore di lavoro sostanziale. Più in particolare, secondo la Suprema corte, «*la norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 80-bis del Dl 19 maggio 2020 n. 34 (aggiunto dalla legge 17 luglio 2020 n. 177) riguardante la somministrazione irregolare, è applicabile, per identità di ratio e di tutela, anche alle ipotesi (come quella in esame) di appalto non genuino, per quanto riguarda il licenziamento intimato dal datore di lavoro formale*». Sicché – prosegue la decisione – l'applicazione della ridetta norma anche all'appalto non genuino si giustifica, in mancanza di un rinvio normativo diretto, «*rappresentando un criterio esegetico di natura generale e di principio, posto a protezione dei lavoratori coinvolti in fenomeni interpositori irregolari o simulati mediante contratti di somministrazione di lavoro o di appalto di servizi non genuini (ossia di non coincidenza tra datore di lavoro formale e sostanziale)*». E ciò in forza, oltre che di ragioni sistematiche, «*della sovrapposibilità dei testi normativi di cui all'art. 27 comma, d.lgs. n. 276/2003 (cui l'art. 29, comma 3-bis, d. lgs. n. 276/2003 rinviava, poi abrogato) e 38, comma 3, d.lgs. n. 81/2015*».

⁴ In proposito, si veda Cass., Sez. III, 5 ottobre 2021, n. 40560, in *Giur. comm.*, 2021, p. 836, con nota di L. D'ALTILIA, *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni "soggettivamente" inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile*.

⁵ Dal punto di vista giuslavoristico, in termini generali sulle conseguenze della riquificazione dei contratti di appalto e sulla tutela dei lavoratori a fronte di contratti di appalto simulati, alla luce della legge n. 1369/1960, si veda M.T. CARINCI, *La fornitura di lavoro altrui. Interposizione, comando, lavoro temporaneo, lavoro negli appalti*, Giuffrè, Milano, 2000. In argomento, è appena il caso di osservare che il d.lgs. n. 276/2003 (c.d. "Legge Biagi") ha poi riconosciuto la legittimità di specifiche attività di somministrazione di manodopera (cfr. artt. 20-26). Al riguardo, si vedano R. DE LUCA TAMAJO, *Trasferimento di azienda, esternalizzazione del lavoro,*

Tuttavia, prima di dar seguito allo svolgimento del tema ora proposto, è appena il caso di osservare che le prestazioni di cui al contratto di appalto, specie allorquando quest'ultimo abbia ad oggetto la prestazione di servizi lavorativi (ad alta intensità di manodopera) di cui all'art. 1677 c.c., pur rientrando nel *genus* del contratto di appalto *tout court*, di cui all'art. 1655 c.c., finiscono per mostrare più di una qualche sostanziale sovrapposibilità rispetto alle attività di lavoro subordinato, specie ove si tenga conto che – a fronte delle peculiarità di determinate tecnologie – ben può essere previsto l'impiego dei capitali e delle tecnologie dell'impresa appaltante.

Talché, quanto appena osservato dovrebbe indurre una certa prudenza nella (ri)qualificazione delle relative prestazioni (in termini di attività di lavoro subordinato in luogo delle prestazioni di appalto di servizi lavorativi)⁶, specialmente allorquando da tale riqualificazione possano discendere conseguenze penalmente rilevanti⁷, peraltro non solo in termini di pena detentiva, ma – allorquando sia contestata una violazione di tipo penale-tributario – anche in termini di confisca e di responsabilità amministrativa degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001⁸.

1. Contratti di appalto simulati e frode fiscale. Brevi precisazioni.

Tanto premesso, pare senz'altro opportuno brevemente richiamare le principali questioni che si pongono allorquando sia contestato il reato di frode fiscale⁹ a seguito della ritenuta

somministrazione, appalto di servizi, distacco, nella riforma del diritto del lavoro, in *Arg. dir. lav.*, n. 1, 2005, p. 59 ss., nonché M.T. CARINCI, *Utilizzazione e acquisizione indiretta del lavoro. Somministrazione e distacco, appalto e subappalto, trasferimento d'azienda e di ramo*, Giappichelli, Torino, 2013. Più di recente, anche il d.lgs. n. 81/2015 (c.d. *Jobs Act*) ha espresso un deciso *favor* nei confronti del c.d. "decentramento produttivo", su cui: M. CORTI, *Flessibilità e sicurezza dopo il Jobs Act. La flexsecurity italiana nell'ordinamento multilivello*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 108 ss. Infine, per un inquadramento generale alla tematica si vedano: S. BORRELLI-V. BRINO-C. FALERI-L. LAZZERONI-L. TEBANO-L. ZAPPALÀ, *Lavoro e tecnologie. Dizionario del diritto del lavoro che cambia*, Giappichelli, Torino, 2022, *passim*; M. FAIOLI, *Mansioni e macchina intelligente*, Torino, 2018; V. MAIO, *Il diritto del lavoro e le nuove sfide della rivoluzione robotica*, in *Arg. dir. lav.*, 2018, n. 6, p. 1414 ss.

⁶ In giurisprudenza, sui possibili indici per una riqualificazione del contratto di appalto di servizi si vedano: Cass., Sez. Lav., 11 settembre 2000, n. 11957, in *Riv. it. dir. lav.*, 2001, p. 253; Cass., Sez. Lav., 30 ottobre 2002, n. 15337, in *Riv. it. dir. lav.*, 2003, p. 254.

⁷ Più in particolare, sulle conseguenze, anche penali, dell'intermediazione illecita di manodopera, si vedano: M. MANTOVANI, *Sanzioni penali*, in E. GRAGNOLI-A. PERULLI (a cura di), *La riforma del mercato del lavoro e i nuovi modelli contrattuali*, Cedam, Padova, 2004, p. 249; F. ROCCHI, *Il reato di «esercizio non autorizzato dell'attività di intermediazione di manodopera» nella riforma Biagi: tra continuità normativa e nuove esigenze del libero mercato del lavoro*, in *Cass. pen.*, 2005, p. 4014; S. TORDINI CAGLI, *Profili penali del collocamento della manodopera. Dalla intermediazione illecita all'«intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro»*, in *Ind. pen.*, 2017, p. 7; D. AMATO, *Lo sfruttamento della manodopera*, in L. MIANI-F. TOFFOLETTO, (a cura di), *I reati sul lavoro*, Giappichelli, Torino, 2019; G. MORGANTE, *Art. 18 D. Lgs. 10 settembre 2003, n. 276*, in R. DE LUCA TAMAJO-O. MAZZOTTA, (a cura di), *Commentario breve alle leggi sul lavoro*, Cedam, Padova, 2018, p. 2137 ss.

⁸ Al riguardo, A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, n. 3, pp. 68 s. In termini più generali sul tema delle confische tributarie anche nella prospettiva del d.lgs. n. 231/2001, si veda S.F. COCIANI, *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, n. 1, p. 803 ss.

⁹ In termini generali, sul delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, senza pretesa di esautività si vedano: E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, IV ed., Zanichelli, Bologna, 2021, p. 135 ss.; E.D. BASSO-A. VIGLIONE, *Diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 39 ss.; P. ALDROVANDI, *La nozione di «fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» nel*

simulazione del contratto di appalto di servizi che, in ipotesi, dissimuli un'illecita somministrazione di manodopera.

Al riguardo, tralasciando le questioni – invero tutt'altro che irrilevanti – poste dai sempre meno episodici interventi creativi della giurisprudenza¹⁰, è subito possibile dar conto che, allorquando il contratto di appalto di manodopera venga ritenuto simulato, le fatture emesse a fronte di tale contratto – secondo la giurisprudenza ormai consolidata – vengono qualificate come emesse da un soggetto che non ha svolto la relativa operazione e, dunque, le stesse fatture risultano qualificate come emesse in relazione ad operazioni inesistenti, in guisa tale da contestare il reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000.

Più in particolare, è dato osservare che la giurisprudenza suole distinguere varie ipotesi, sia in relazione al tipo di tributo ritenuto rilevante ai fini della configurazione del risparmio fiscale il cui abusivo conseguimento darebbe luogo alla tutela in sede penale¹¹, sia in relazione alla condotta contestata¹², sia, ancora, in relazione alla natura giuridica del ritenuto reale prestatore del servizio¹³.

Partitamente.

2. Il caso dell'inconsistenza dell'appalto che dissimula prestazioni di lavoro subordinato da altri direttamente svolte.

Nel caso qui accennato è prospettabile la ricostruzione in termini di operazioni soggettivamente inesistenti¹⁴.

In particolare, le operazioni descritte nei documenti contabili sarebbero da ascrivere, direttamente, ai singoli lavoratori e non già all'appaltatore¹⁵, con la conseguenza che i singoli lavoratori – per effetto della (radicale) invalidità del contratto di appalto stipulato – avrebbero diritto di richiedere al simulato appaltante (il committente) di veder riconosciuto il

“diritto vivente” ed il “nuovo volto” del diritto penale tributario, in *Ind. pen.*, 2019, p. 229 ss.; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, p. 97 ss.; A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale Tributario*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 187 ss.; G. RUTA, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, in F. PALAZZO-C.E. PALIERO (dir.), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 183 ss.; G. DI VETTA, *I reati di dichiarazione fraudolenta*, in A. GIOVANNINI-A. DI MARTINO-E. MARZADURI, (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario, I, Diritto penale e processuale*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 524 ss.; L. IMPERATO, *I delitti in materia di dichiarazione. Commento agli artt. 1 e 2 d. lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2025*, in I. CARACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 55 ss.; E. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in A. GIARDA-A. PERINI-G. VARRASO, *La nuova giustizia penale tributaria*, Cedam, Vicenza, 2016, p. 189 ss.

10 che, pur animati dalla volontà di apprestare una tutela dei beni giuridici, nel momento in cui si fanno carico di colmare le lacune dovute al carattere frammentario dell'intervento penale, sembrano porsi in tensione con il principio di stretta legalità. Sul tema, di recente, si vedano: P. ALDROVANDI-G. FLORA, *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale “totale”?*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 9 ss., ove riferimenti, nonché A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., p. 80.

11 Ad esempio: Iva o imposte sui redditi.

12 Ad esempio: operazioni soggettivamente, ovvero oggettivamente, inesistenti.

13 Ad esempio: costituito dall'insieme delle persone fisiche che svolgono attività lavorativa dietro lo schermo dell'impresa appaltatrice, ovvero costituito da una terza impresa appaltatrice che, tuttavia, non ha preso parte al contratto di appalto e, dunque, non ha emesso fatture in relazione alle prestazioni materialmente dalla stessa rese.

14 Cfr. Cass., Sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *Guida dir.*, 2022, p. 20; Cass., Sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633, in *CED Cass. pen.*, 2022. Invero, in alcuni passaggi motivazionali, si allude alla categoria della “giuridica inesistenza” delle fatture.

15 Al riguardo, Cass., 2 febbraio 2022, n. 11633, in *CED Cass. pen.*, 2022.

rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo e, in ogni caso, un tale rapporto di lavoro – sotto il profilo fiscale – non darebbe luogo all'addebito di Iva (non foss'altro perché la relativa prestazione non risulterebbe imponibile per non essere stata posta in essere da soggetti passivi Iva)¹⁶.

Ne consegue che, data la (soggettiva) fittizietà dell'operazione, non risulterebbe consentito l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva di cui all'art. 19, d.p.r. n. 633/1972¹⁷. Invero, secondo la richiamata impostazione, il tributo addebitato in via di rivalsa dal simulato prestatore del servizio risulterebbe "estraneo" rispetto al complessivo ammontare dell'Iva posta a carico del committente in relazione alle (altre) operazioni, "realmente effettuate"¹⁸, ancorché, sotto il profilo fiscale, se il prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, l'imposta è comunque dovuta per l'intero ammontare indicato nel documento (cfr. art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/1972)¹⁹.

Pertanto, la ritenuta (soggettiva) fittizietà dell'operazione, secondo la giurisprudenza prevalente, darebbe luogo all'indetraibilità dell'Iva addebitata in fattura ad opera di un soggetto diverso da quello che avrebbe effettivamente reso la prestazione. Ciò, a sua volta, in presenza del richiesto elemento soggettivo del dolo specifico²⁰, sarebbe suscettibile di dar

16 In una prospettiva giuslavoristica si veda altresì: M.G. GRECO, *Il rapporto di lavoro nell'impresa multidatoriale*, Giappichelli, Torino, 2017, in partic. cap. II, ove riferimenti.

17 Sulla centralità del diritto alla detrazione per il corretto funzionamento dell'Iva, ispirato al principio di neutralità, si vedano: P. CENTORE, *Codice IVA nazionale e comunitaria commentato*, Giuffrè, Milano, 2012, p. 666; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale, Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 2000, p. 675 ss.; M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 2005, p. 265 ss.; L. SALVINI, *La detrazione dell'Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, n. 2, p. 135 ss.; R. MICELI, *L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione Iva in caso di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, n. 9, p. 233 ss.

18 Difatti, ai sensi dell'art. 168 della c.d. "Direttiva Iva", (Dir. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006), il soggetto passivo può detrarre l'Iva di cui sono gravati i beni e i servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, pertanto, il diritto a detrarre l'imposta addebitata sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle (v., in tal senso, Corte giust., 6 settembre 2012, C-496/11, punto 36), sicché, «quando un'operazione di acquisto di un bene o di un servizio è inesistente, essa non può avere alcun collegamento con le operazioni del soggetto passivo tassato a valle. Di conseguenza, quando manca la realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione» – (cfr. Corte giust., 27 giugno 2018, C-459/17 e C-460/17, punto 36) ed è pertanto – «inerente al meccanismo dell'Iva il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta».

19 Cfr., di recente, Cass., Sez. V, 27 aprile 2020, n. 8177.

20 Sulla necessaria dimostrazione dell'esistenza del dolo specifico di evasione, tanto ai fini dell'Iva che ai fini delle imposte sui redditi, invero richiesto dalla norma incriminatrice, si soffermano P. ALDOVRANDI-G. FLORA, *Frode fiscale e contratti di appalto simulati*, cit., p. 14 ss., ove osservano che tale coefficiente soggettivo non risulta caratterizzare la fenomenologia socio-criminologica dell'appalto simulato di servizi di somministrazione di manodopera, tutt'al più caratterizzata dalla finalità di evasione contributiva e/o di aggiramento della normativa giuslavoristica. Sicché, viene a realizzarsi un'estensione per via analogica della fattispecie incriminatrice che, appunto svalutando il requisito del dolo specifico di evasione a vantaggio della ricostruzione del medesimo elemento soggettivo in termini di dolo eventuale (con il primo ritenuto compatibile), finisce per applicarsi a tutte le condotte che danno luogo ad un'illegittima detrazione dell'Iva, ancorché nel caso in cui a queste non corrisponda un effettivo danno per l'Erario (in ragione dell'obbligo di versamento di cui all'art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/1972, sopra richiamato, previsto in capo all'appaltatore), peraltro in perfetta coerenza con la condotta posta in essere, invero caratterizzata dall'intento di conseguire un risparmio esclusivamente a fini contributivi e, in quanto tale, allo stato, non punita. Parimenti critico per quanto concerne la sussistenza del dolo

luogo alla contestazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzazione di fatture per operazioni (soggettivamente) inesistenti (per il quale non sono previste soglie di punibilità), a nulla rilevando – anche ai fini penali – che l'Erario non abbia patito alcun danno per essere stata l'Iva comunque corrisposta dal prestatore il servizio (c.d. “simulato appaltatore”)²¹ e, a ben vedere, a nulla rilevando che, ove il rapporto di lavoro dipendente fosse ricondotto alle singole persone fisiche dei lavoratori, questi non avrebbero dovuto versare l'Iva stante la mancanza di soggettività passiva ai fini di tale tributo²².

Naturalmente, la questione assumerebbe una diversa connotazione nel caso in cui il simulato appaltatore (ovvero un eventuale subappaltatore) non avesse provveduto al dovuto versamento dell'Iva, dando così luogo ad una vera e propria frode ai fini dell'Iva (poco importa se “lineare” o “carosello”), in considerazione del probabile vantaggio riflesso in capo all'appaltante che, verosimilmente in modo consapevole, potrebbe essersi giovato di una riduzione del corrispettivo dovuto (rispetto ai normali valori di mercato) per il simulato contratto di appalto, proprio in ragione del (preordinato) mancato versamento dell'Iva dal simulato appaltatore addebitata in fattura²³.

3. Il caso dell'inconsistenza dell'appalto che scherma la presenza di una terza impresa.

Come accennato, talvolta, risulta contestato il ruolo ricoperto da un determinato “soggetto collettivo” (es. società consortile), risultante il formale emittente delle fatture, in relazione a prestazioni lavorative effettivamente rese da personale alle dipendenze delle varie imprese al primo soggetto riconducibili (ad es. le società cooperative di lavoro consorziate)²⁴.

In tal caso, l'inesistenza soggettiva non si fonda sulla riqualificazione dell'appalto in termini di illecita somministrazione di manodopera ma, al contrario, si appunta sul ruolo, ritenuto meramente “apparente”, del soggetto collettivo (società consortile) che svolge la funzione di appaltatore che, però, non disporrebbe dei mezzi (del personale), né dell'organizzazione, che costituisce lo strumento dell'appalto, in quanto riferibili (mezzi ed organizzazione) alle singole società (cooperative di lavoro) partecipanti al soggetto collettivo che, così, fungerebbe da mero schermo.

In ogni caso, tanto nell'ipotesi in cui ad essere “schermati” siano la pluralità dei singoli lavoratori impiegati nell'attività, quanto un'altra impresa (commerciale o mutualistica che

di evasione nel caso di contestazione del reato di cui all'art. 2 più volte richiamato in relazione all'appalto di servizi risulta A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., pp. 86 s., ove anch'egli rileva che, nel caso di specie, il contribuente non infrange direttamente la disciplina tributaria e non consegue alcun immediato beneficio sul fronte erariale. Difatti, risulta del tutto mancante la finalità evasiva rispetto al comportamento dell'agente (che, semmai, si sarà proposto di ottenere un risparmio sul costo del personale e dei relativi contributivi previdenziali), i cui costi e spese risultano comunque effettivi e pienamente inerenti rispetto al programma imprenditoriale, senza con ciò attentare al c.d. “bene giuridico” tutelato dalla norma penale tributaria, invero impropriamente incaricata di apprestare una tutela (unicamente) sotto il profilo giuslavoristico.

21 A mente dell'art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/1972.

22 In argomento si veda L. D'ALTILIA, *Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni “soggettivamente” inesistenti*, cit., p. 840 ss., ove, più in particolare, si respinge l'affermazione della penale responsabilità per il delitto di cui all'art. 2 in parola solo perché l'Iva è stata ritenuta indetraibile (in quanto corrisposta ad un soggetto che – nella prospettiva giuslavoristica – non avrebbe prestatato il relativo servizio, cfr. p. 847).

23 Di recente, sul tema delle frodi circolari, o carosello, si veda A. MARCHESELLI, *La Farmacia dei sani – Episodio 5 - Grande la confusione sotto il cielo. Provocazioni – scandalose – sul dilagare del concetto di “frode” nel diritto penale tributario*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 2 settembre 2023.

24 Al riguardo si veda Cass., Sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302, in *Guida dir.*, 2022, p. 20.

sia), la giurisprudenza in precedenza citata nega la detraibilità dell'Iva in quanto il tributo sarebbe versato nei confronti di un soggetto (l'appaltatore fittiziamente interposto) non legittimato ad esercitare il diritto di rivalsa, a nulla rilevando che lo stesso dovrebbe aver comunque versato il tributo in quanto obbligato *ex art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/1972*.

4. Il caso dell'inconsistenza dell'appalto che simula una illecita somministrazione di manodopera.

Ancora, merita dar conto di un ulteriore orientamento giurisprudenziale (sebbene, allo stato, non ancora consolidato)²⁵, secondo cui, stante l'inesistenza giuridica del contratto di appalto (giacché le relative prestazioni intercorrenti con i lavoratori schermati non avrebbero mai potuto formare un oggetto diverso da un rapporto di lavoro subordinato), risulterebbe così integrato il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2002, e ciò anche quando il contratto di appalto di servizi, che dissimuli una somministrazione irregolare di manodopera, risulti assoggettato al regime Iva dell'inversione contabile (*reverse charge*) che, come noto, all'atto pratico, non dà luogo ad una vera e propria detrazione dell'imposta dalla massa delle (altre) operazioni attive²⁶. Peraltro, a quest'ultimo proposito, è appena il caso di osservare che tale regime è stato introdotto proprio allo scopo specifico di evitare comportamenti fraudolenti nell'applicazione del tributo.

In ogni caso, il medesimo regime dell'inversione contabile, successivamente inasprito (recentemente anche per effetto del disposto di cui all'art. 1, comma 152, legge n. 197/2022 che ha modificato il comma 9-bis dell'art. 6, d.lgs. n. 471/1997)²⁷, nega la detrazione dell'Iva in capo al cessionario, ovvero al committente, allorché risulti provato che questi fosse consapevole della frode collegata all'operazione²⁸.

²⁵ Cfr. Cass., Sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, p. 1714, che, peraltro, sembra dare ulteriore seguito alle elaborazioni di cui alla precedente Cass., Sez. III, 11 febbraio 2022, n. 12920, in *CED Cass. pen.*, 2022 secondo cui, ove la prestazione risulti resa dai lavoratori dipendenti in favore della società appaltante, non solo vi sarebbe un'evidente inesistenza soggettiva delle relative operazioni ma, anche, una radicale inesistenza oggettiva delle medesime operazioni che, appunto, mai avrebbero potuto costituire l'oggetto di un reale contratto tra soggetti distinti ma, soltanto, l'ordinaria esecuzione di un contratto di lavoro subordinato (di fatto) in seno alla medesima società appaltante.

²⁶ Infatti, tale regime dell'inversione contabile, ai sensi dell'art. 17, commi 5, 6 e 7, d.p.r. n. 633/1972, prevede che il pagamento del tributo sia posto a carico del cessionario del bene, ovvero del committente il servizio, che, ricevuta la fattura dal cedente il bene, ovvero dal prestatore il servizio, senza addebito dell'Iva, è tenuto all'integrazione della medesima con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta, per poi annotare il documento in parola, ai fini del versamento del tributo, nel registro Iva delle fatture emesse (ovvero dei corrispettivi) e, nello stesso tempo, ai fini della detrazione dell'imposta, anche nel registro Iva degli acquisti.

²⁷ Cfr. comma 9-bis dell'art. 6, d.lgs. n. 471/1997, secondo cui: «*Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Le disposizioni dei periodi precedenti non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole*».

²⁸ In questi casi il cessionario è sanzionato con la misura prevista per l'illegittima detrazione di cui all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471/1997, ovvero con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare

Sicché, secondo l'orientamento appena citato, non si configurerebbe il reato di dichiarazione fraudolenta (di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000) a seguito dell'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti che – come anche riconosciuto dalla prevalente giurisprudenza di legittimità²⁹ – avrebbe riflessi limitati alla (sola) imposta sul valore aggiunto e non anche ai fini delle imposte sui redditi (peraltro non essendo i costi e le spese per i servizi acquistati direttamente utilizzati per il compimento degli atti o delle attività illeciti)³⁰. Diversamente, secondo l'orientamento giurisprudenziale ora in esame, si configurerebbe il predetto reato di dichiarazione fraudolenta ma, stavolta, mediante utilizzazione di documenti per operazioni oggettivamente inesistenti³¹.

Più in dettaglio, secondo tale orientamento, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, in quanto “mascherato” da contratto di appalto di servizi, non potrebbe che essere ritenuto giuridicamente inesistente, potendo il lavoratore impiegato sulla base del contratto vietato agire in giudizio per vedersi riconosciuto il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo (con susseguente diritto al pagamento delle eventuali differenze retributive e delle somme dovute, anche a titolo di contributi previdenziali, al fine della regolarizzazione del rapporto), con la conseguenza che – sotto il profilo tributario – verrebbero così a mancare i requisiti di “certezza”, “determinatezza, ovvero determinabilità dei costi”, da cui, ulteriormente, discenderebbe l'irrelevanza (*rectius*: indeducibilità) degli stessi costi ai fini delle imposte sui redditi³².

della detrazione compiuta. In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

29 Giacché le operazioni soggettivamente inesistenti presuppongono – per definizione – che l'operazione, sotto il profilo oggettivo, sia stata effettivamente realizzata e che quindi, il relativo costo, sia stato realmente sostenuto, seppur a vantaggio di un soggetto diverso da quello che ha formalmente emesso la fattura, con conseguente deducibilità ai fini delle imposte sui redditi della relativa componente reddituale, purché inerente e adeguatamente documentata, ancorché non imputata a conto economico. Al riguardo si vedano: Cass., Sez. V, 30 ottobre 2013, n. 2446; Cass., Sez. V, 18 giugno 2014, n. 13800, in *Mass. Giust. civ.*, 2014; Cass., Sez. V, 5 aprile 2022, n. 11020, in *Mass. Giust. civ.*, 2022; Cass., Sez. III, 1 giugno 2016, n. 53907, in *Cass. pen.*, 2017, p. 2419.

30 Cfr. art. 8, comma 1, d.l. n. 16/2012, ove, testualmente: «*Il comma 4-bis dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, è sostituito dal seguente: “4-bis. Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi”*».

31 Cfr. Cass., Sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Cass. pen.*, 2023, p. 1714.

32 In tal senso sembrerebbero potersi leggere Cass., Sez. V, 7 dicembre 2018, n. 31720, in *Mass. Giust. civ.*, 2019; Cass., Sez. III, 26 giugno 2020, n. 12897, ancorché relative solamente all'Iva (per la quale la detraibilità dell'imposta sarebbe comunque preclusa) e all'Irap, ma non anche riferite alle imposte sui redditi.

In altre parole, sotto quest'ultimo profilo, il contratto di somministrazione di manodopera, in quanto affetto da giuridica inesistenza³³ – in disparte l'esame delle specifiche conseguenze sotto il profilo del diritto del lavoro³⁴ e sotto il profilo più propriamente penale per violazione delle norme in materia previdenziale e assistenziale³⁵ – determinerebbe altresì, sotto il profilo tributario, costi non quantificabili – e quindi non deducibili – ai fini delle imposte sui redditi, ovvero, in ogni caso, diversi da quelli indicati nel (simulato) contratto di appalto di servizi, ferma restando l'indetraibilità dell'Iva eventualmente esposta in fattura.

Quanto sopra, come precisato, invero all'esito dell'avvenuto recepimento, in sede penale, dei criteri di valutazione del contratto di appalto propri della disciplina giuslavoristica³⁶, basterebbe per ritenere oggettivamente inesistente la prestazione documentata e a cui, al contrario, le parti abbiano in precedenza dato rilevanza anche ai fini delle imposte sui redditi, come detto, con conseguente configurabilità del reato di cui all'art. 2 più volte richiamato³⁷.

Ora, è appena il caso di osservare che una simile ricostruzione dovrebbe indurre a considerare, oltre alle descritte conseguenze in punto di Iva e di imposte sui redditi, anche le ulteriori conseguenze, sempre in termini di effetti patrimoniali, derivanti dall'applicazione delle norme penali che prevedono la responsabilità amministrativa *ex d.lgs. n. 231/2001*³⁸, nonché la misura della obbligatoria confisca, per non dire della reazione, nella dimensione

33 Nella prospettiva giuslavoristica, al contrario, è possibile ritenere genuino, e quindi legittimo, il contratto di appalto di manodopera allorché: **i)** l'organizzazione dei mezzi produttivi impiegati faccia capo all'appaltatore, al quale spetti, altresì, il potere di direzione del personale dipendente impiegato nell'appalto; **ii)** il rischio d'impresa gravi sull'appaltatore medesimo (cfr. Trib. Trento, 1 febbraio 2011; Cass., Sez. Lav., 10 giugno 2019, n. 15557, in *Mass. Giust. civ.*, 2019); **iii)** le mansioni svolte da parte del personale di cui all'appalto non risultino "sovrapponibili" a quelle normalmente affidate al personale del committente (Cass., Sez. Lav., 26 ottobre 2018, n. 27213, in *Mass. Giust. civ.*, 2018); **iv)** il personale di cui all'appalto non utilizzi le stesse attrezzature normalmente impiegate dal personale del committente.

34 Ove si distingue fra somministrazione illecita di manodopera (cfr. art. 18, d.lgs. n. 276/2003), cui si applica una sanzione amministrativa, e somministrazione fraudolenta di manodopera che, invece, costituisce reato contravvenzionale (cfr. art. 38-bis, d.lgs. n. 81/2015, su cui M.D. FERRARA, *La somministrazione di lavoro dopo il "decreto dignità"*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2019, n. 2, p. 227 ss.), per la cui punibilità occorre la sussistenza del dolo specifico.

35 Ove si prevede il contrasto al c.d. "caporalato" per mezzo dell'art. 603-bis c.p. che, per parte sua, punisce con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro cinquecento a mille 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. Su cui si vedano: G. FORTI, *La nostra arte è un essere abbagliati dalla verità. L'apporto delle discipline penalistiche nella costruzione della dignità umana*, in *Jus*, 2008, p. 293 ss.; G. MORGANTE, *Caporalato, schiavitù e crimine organizzato verso corrispondenze (quasi) biunivoche*, in *Giur. it.*, 2018, p. 1704; G. ROTOLO, *Dignità del lavoratore e controllo penale del "caporalato"*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, p. 813; A. DE RUBEIS, *Qualche breve considerazione critica sul nuovo reato di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, n. 4, p. 235.

36 Sull'oggettiva debolezza, in sede penale, della qualificazione come "giuridicamente inesistente" del contratto di appalto in discorso, non solo per quanto concerne la prova della sussistenza dell'elemento psicologico del dolo specifico di evasione, ma, anche, in quanto in quanto fondata su criteri elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza giuslavoristiche, come tali inidonei ad affermare la responsabilità penale, si veda ancora A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., pp. 84 s., ove si osserva che i parametri elaborati nell'ambito disciplinare di riferimento presuppongono una discrezionalità applicativa che tenga conto delle peculiarità del singolo rapporto negoziale, innescando valutazioni eccessivamente elastiche per fungere da presupposto per l'applicazione di una sanzione penale.

37 Cfr. A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., p. 67 ss.

giuslavoristica, in termini di (ulteriori) sanzioni amministrative e/o penali derivanti dall'illecita somministrazione di manodopera, con tutto quanto discende in termini di proporzionalità della complessiva risposta dell'ordinamento. E, difatti, la considerazione del complessivo carico sanzionatorio (rilevante anche in termini di violazione del principio del *ne bis puniri*), senz'altro sproporzionato³⁹, tanto più in una dimensione multilivello dell'ordinamento⁴⁰, risulta posta alla base della decisione che ha già indotto la Procura della Repubblica di Milano a disporre l'archiviazione della posizione dell'ente⁴¹.

5. Sulla determinabilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei costi relativi alle prestazioni di lavoro di cui alla irregolare somministrazione di manodopera.

38 Sul tema della responsabilità ex d.lgs. n. 231/2001, specie nella prospettiva del *ne bis in idem*, si vedano: A. F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 28 dicembre 2020; R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, n. 3, p. 223 ss.; F. D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, *Sist. pen.*, 2020, n. 7; A. INGRASSIA-S. CALVELLINI, *Brevi riflessioni sulla relazione tra il d.lgs. 231/2001 e i reati tributari: poenae non sunt multiplicanda sine necessitate*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2016, n. 3, p. 109 ss.; A. PERINI-S. RONCO, *Considerazioni in tema di estensione della responsabilità da reato dell'ente agli illeciti di matrice tributaria: criticità attuali e prospettive di sviluppo*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2021, n. 2, p. 43 ss.; D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Sist. pen.*, 15 settembre 2020; M. SCOLETTA, *Il principio europeo di ne bis in idem e i modelli punitivi "a doppio binario"*, in *Dir. pen. Cont.*, 2021, n. 4, p. 180 ss.

39 Sul principio di proporzionalità della pena, senza pretesa di esaustività, si vedano, nella prospettiva di cui al testo, F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena. Profili penali e costituzionali*, Giappichelli, Torino, 2021; A. F. TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, n. 3, p. 1047 ss.; con particolare riferimento alle sanzioni amministrative tributarie, R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti alla potestà d'azione del legislatore nazionale e dell'amministrazione tributaria derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea nell'applicazione multilivello*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2020; M. BASILAVECCHIA, *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*, in *Corr. trib.*, 2015, n. 31, p. 2383 ss.; C. BORGIA, *La vis espansiva del principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria in materia tributaria: note a margine della sentenza della Corte costituzionale, n. 46/2023*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 28 novembre 2023; S.F. COCIANI, *Sul divieto di pene sproporzionate e sul riconoscimento dell'attenuante per i reati tributari di competenza della procura europea (EPPO)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, n. 4, p. 747 ss.; D. COPPA, *I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, n. 3, p. 614 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, n. 8-9, p. 749 ss.; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè. Milano, 1993; A. FAZIO, *Il principio di proporzionalità nel sistema sanzionatorio tributario tra (recente) giurisprudenza euro-unitaria, ricadute nazionali e (auspicabili) interventi di riforma*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, n. 3, p. 1221 ss.; A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, n. 1, p. 122 ss.; G. INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, n. 9, p. 971 ss.; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, n. 1, p. 264 ss.; G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, n. 3, p. 502 ss.; F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, n. 4, p. 471 ss.; A. SALVATI, *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, n. 1, p. 284 ss.; S. SAMMARTINO, *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, n. 1, p. 274 ss.

40 Cfr. caso DHL. Al riguardo, si noti che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha già ripetutamente affermato la diretta applicabilità dell'art. 50 CDFUE, al riguardo, tra le tante, si vedano Corte giust. UE, sent. *Garlsson*, par. 66; Corte giust. UE, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; nonché, più di recente, Corte giust., 8 marzo 2022, C-205/20, che ha riconosciuto un generalizzato potere di disapplicazione giudiziaria delle pene

Venendo ora all'esame dei risvolti più propriamente tributari, e principiando dall'ipotesi per ultimo illustrata, è possibile osservare che, sebbene il contratto di appalto di servizi possa essere dichiarato giuridicamente inesistente sotto il profilo giuslavoristico⁴², ciò non significa che, sotto il profilo penale, i costi relativi al contratto di somministrazione di manodopera debbano essere considerati relativi ad operazioni in tutto o in parte (oggettivamente ovvero soggettivamente) inesistenti⁴³ e, per quanto più in questa sede interessa, ovvero sotto il profilo tributario, ciò non implica che i medesimi costi – ai fini delle imposte sui redditi – debbano essere considerati indeducibili perché non inerenti, indeterminati, ovvero indeterminabili. Difatti, quanto a quest'ultimo aspetto, tali costi potranno essere determinati sulla base delle previsioni contrattuali applicabili, specialmente ove i corrispettivi siano stati effettivamente versati, sebbene in favore dell'appaltatore.

Peraltro, è da escludere che le parti del contratto di appalto di servizi – specialmente in una prospettiva tributaria – volessero porre in essere un contratto giuridicamente inesistente che, quindi, come tale, avrebbe determinato l'ineducibilità dei relativi corrispettivi che, al contrario, si assume essere stati effettivamente corrisposti⁴⁴.

Sicché, la riqualificazione del contratto di appalto di servizi in contratto di somministrazione di manodopera, sebbene vietato, ma comunque pregiudiziale per incardinare il rapporto di lavoro alle dipendenze dell'effettivo utilizzatore della manodopera (ovvero l'appaltante che ha già sostenuto i corrispettivi delle prestazioni dedotte in tale contratto), non sembra impedire di giungere alla (esatta) determinazione degli oneri relativi alle prestazioni di lavoro prestate, con la conseguenza che tali oneri, sotto il profilo tributario,

ritenute sproporzionate, su cui F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea*, cit.; S.F. COCIANI, *Sul divieto di pene sproporzionate e sul riconoscimento dell'attenuante per i reati di competenza della procura europea (EPPPO)*, cit., p. 735 ss. Nella prospettiva interna si vedano altresì le pronunce della Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, in *Giur. cost.*, 2019, p. 2642 e Corte cost., 16 giugno 2022, n. 149, in *Cass. pen.*, 2022, p. 3370.

41 Cfr. Procura della Repubblica di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022, su cui M. SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sist. pen.*, 28 novembre 2022.

42 Beninteso allorché tale pratica non possa già essere ricondotta ad un appalto di servizi legittimo alla luce delle previsioni, dettate in materia di diritto del lavoro, di cui agli artt. 20-26, d.lgs. n. 276/2003. Su cui si vedano: I. ALVINO, *L'appalto e i suoi confini*, in M. AIMO-D. IZZI (cur.), *Esternalizzazioni e tutela dei lavoratori*, Utet, Torino, 2014, p. 5 ss.

43 Al riguardo si veda A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., p. 76 ss., ove si osserva che la ricostruzione giurisprudenziale, fatta a fini penali tributari, della categoria della "giuridica inesistenza" (desumibile dall'effettuazione di un'operazione diversa, in termini giuridici, rispetto a quanto rappresentato) risale alla legge n. 516/1982 che però non contemplava, a differenza del d.lgs. n. 74/2000, una definizione analitica di "operazioni inesistenti", lasciando così ampi margini all'interpretazione (*rectius*: integrazione per via analogica) che oggi, al contrario, non sembrano più consentiti (cfr., in partic., p. 78). Sicché, secondo l'Autore appena richiamato, il significato dell'espressione «operazioni inesistenti» va ricostruito in termini naturalistici, ovvero relativi alla sostanza della transazione economica, con la conseguenza di ritenere realmente effettuata ogni operazione alla quale abbia fatto seguito il pagamento di quanto indicato in fattura, risultando invece una forzatura eccessiva ricomprendere nella fattispecie delittuosa in discorso anche ogni discrasia relativa alla veste del rapporto ove rilevante nella sola dimensione giuridica, come tale inevitabilmente influenzata da componenti valutative e discrezionali, per ciò stesso capaci di privare di significato (*rectius*: determinatezza) il concetto di frode posto alla base della condotta prevista dal legislatore. Cfr. A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., p. 76 s.

44 Come premesso, si esclude, in questa sede, di considerare il caso del contratto di appalto che non abbia avuto effettiva esecuzione.

non possono che risultare inerenti⁴⁵, nonché caratterizzati da quegli ulteriori requisiti di certezza e precisione necessari al riconoscimento della deducibilità in sede tributaria⁴⁶.

D'altro canto, laddove lo stesso art. 109, comma 4, d.p.r. n. 917/1986, ammette espressamente la deducibilità del c.d. "costi neri" (purché risultanti da elementi certi e precisi, nonché correlati a ricavi imponibili), allora risulterebbe irragionevole che i costi (inerenti, certi, determinati e afferenti a ricavi imponibili) fossero considerati indeducibili solo perché derivanti da operazioni inesistenti.

Invero, anche in giurisprudenza, è ormai stato chiarito che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, legge n. 537/1993, nella formulazione introdotta dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16/2012, conv. in legge n. 44/2012 (che opera, in ragione del comma 3 della stessa disposizione, quale *jus superveniens* con efficacia retroattiva *in bonam partem*), sono deducibili i costi delle operazioni (s)oggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una "frode carosello")⁴⁷, per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero relativi a beni o servizi che risultino direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo accertato dall'AGO⁴⁸.

In altri termini, pur volendo ipotizzare che la nullità del contratto di appalto di servizi, nella sua dimensione giuslavoristica, possa estendere *de plano* i suoi effetti alla dimensione tributaria, con la conseguente ritenuta giuridica inesistenza del contratto di appalto di servizi in discorso, è appena il caso di ribadire che la disciplina – ai fini delle imposte sui redditi – dei costi derivanti da reato ne consente da tempo la deducibilità, purché gli stessi costi non

45 Laddove l'inerenza è un requisito che presuppone un giudizio di tipo qualitativo, scevro da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (cfr. Cass., Sez. V, 20 gennaio 2020, n. 1290 e Cass., Sez. V, 11 gennaio 2018, n. 450, in *Giur. comm.*, 2019, p. 333).

46 Cfr. art. 109, d.p.r. n. 917/1986.

47 Con riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti, infatti, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposte in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, come chiarito sia nella relazione illustrativa relativa all'art. 8 del disegno di legge di conversione del d.l. n. 16/2012, sia al par. 2.3 della circolare n. 32/E del 3 agosto 2012 dell'Agenzia delle Entrate. Pertanto, per effetto della modifica legislativa richiamata nel testo, l'indeducibilità opera solo qualora ci sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento del reato. Sicché la rassegnata conclusione (*id est*: deducibilità dei costi) non viene meno anche nel caso di operazioni oggettivamente inesistenti sotto il profilo giuridico, sempreché i relativi costi non siano relativi all'acquisto di beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di reati che, già sottoposti al vaglio dell'AGO.

48 Cfr. Cass., Sez. VI, 6 luglio 2018, n. 17788, in *Mass. Giust. civ.*, 2018, nonché Cass., Sez. V, 10 novembre 2020, n. 25106. In tema di (in)deducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti, da ultimo, si veda E. M. BAGAROTTO, *La disciplina dei "costi da reato" e la deducibilità dei componenti reddituali derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti*, in AA.VV., *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, tom. III, Cedam, Padova, 2023, p. 159 ss., ove riferimenti. Per l'incompatibilità della tesi a favore dell'indeducibilità dei costi derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti e il principio di capacità contributiva si veda altresì M. BREGHIN, *L'interpretazione adeguatrice naufraga nelle perigliose acque del paradiso fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n. 2, p. 207; ancora, con particolare riferimento all'insussistenza del difetto di inerenza, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, si vedano G. TABET, *In tema di indeducibilità del "costo-compenso" corrisposto a soggetto interposto*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 167, P. SELICATO, *L'indeducibilità dei costi da reato: tra sanzione impropria e principio di inerenza*, in *Riv. guard. fin.*, 2013, p. 677. In termini più generali, G. FRANSONI, *La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 447, nonché, seppur con riferimento al testo previgente, F. TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 429.

siano riferibili a beni e/o servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo.

Sicché, se anche i costi derivanti da reato risultano deducibili ai fini delle imposte sui redditi, *a fortiori*, i costi – effettivamente sostenuti – a fronte dei corrispettivi di cui al contratto di appalto di servizi (ancorché illegittimo sotto il profilo giuslavoristico), non dovrebbero essere considerati indeducibili una volta dimostrata l’inerenza, la competenza, la certezza e la determinatezza o la determinabilità dell’entità degli stessi (sulla base delle previsioni contrattuali in ipotesi “eluse”).

Opinare diversamente significherebbe consentire una tassazione – ai fini delle imposte dirette – di un reddito (d’impresa) lordo, per l’effetto costituito da proventi derivanti dall’esercizio dell’attività d’impresa commerciale *naturaliter* imponibili, dal quale si (predicherebbe di) escludere il concorso alla relativa determinazione – nella dimensione tributaria – dei relativi costi (ancorché inerenti, certi e determinati/determinabili) derivanti dalle prestazioni di lavoro svolte dal personale dipendente in tale attività d’impresa impiegato, il tutto in insanabile contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all’art. 53, comma 1, Cost.⁴⁹.

Peraltro, è appena il caso di osservare che – a differenza di quanto previsto nel sistema dell’Iva (ove l’imposta è comunque dovuta e la detrazione della stessa è esclusa in relazione ad operazioni inesistenti) – nella sistematica delle imposte sui redditi (eccettuata la previsione di cui al comma 4-*bis* dell’art. 14, legge n. 537/1993 in precedenza richiamato⁵⁰) non sussiste una tale previsione di indeducibilità.

6. Sul diritto alla detrazione dell’Iva, pagata in via di rivalsa, sui corrispettivi del contratto di appalto di servizi, ancorché “riqualificato” in una prospettiva giuslavoristica.

Tornando ora a trattare dei risvolti tributari delle operazioni di appalto di servizi – ritenute soggettivamente inesistenti – che abbiano dato luogo alla contestazione del delitto di frode fiscale di cui all’art. 2, d.lgs. n. 74/2000, in quanto il rapporto economico formalizzato, tra committente e appaltatore, nasconderebbe invece – sotto il profilo giuslavoristico – un rapporto economico tra committente e lavoratori, abbiamo già premesso che, sulla base della giurisprudenza unionale, si nega al committente il diritto alla detrazione d’imposta⁵¹.

⁴⁹ In tale prospettiva si veda, di recente, Cass., Sez. VI, 24 ottobre 2019, n. 27357, in *Mass. Giust. civ.*, 2019, in ordine alla tassabilità dei proventi da illecito sulla base delle regole previste per le singole categorie reddituali di cui all’art. 6, d.p.r. n. 917/1986.

⁵⁰ Cfr. *retro* par. 5.

⁵¹ Difatti, il diritto alla detrazione dell’imposta, in capo al soggetto passivo, spetta soltanto nella misura in cui l’operazione alla quale essa afferisce presenti “un nesso diretto e immediato” con una o più operazioni a valle (cfr. Corte giust., 14 settembre 2017, C-132/16, punto 28) e, per quanto più in questa sede interessa, presuppone altresì che l’imposta risulti “dovuta”, nel senso di essere relativa ad operazioni effettivamente realizzate e soggette ad Iva, non potendosi detrarre un tributo, seppur pagato, per il semplice fatto di essere stato formalmente esposto e addebitato in fattura (cfr., per tutti, Corte giust., 13 dicembre 1989, C-342/87, cui hanno fatto seguito, tra le tante, Corte giust., 15 marzo 2007, C-35/05; Corte giust., 19 settembre 2000, C-454/98; Corte giust., 6 febbraio 2014, C-424/12; Corte giust., 26 aprile 2017, C-564/15; Corte giust., 21 febbraio 2018, C-628/16; Corte giust., 11 aprile 2018, C-532/16; Corte giust., 27 giugno 2018, C-459/17 e C-460/17; Corte giust., 11 aprile 2019, C-691/17; Corte giust., 2 luglio 2020, C-835/18; Corte giust., 13 ottobre 2022, C-397/21). Di recente, per un esame esame in chiave sistematica della predetta giurisprudenza, si veda R. BABORO, *La disciplina del recupero dell’Iva “non dovuta” nella prospettiva europea e nazionale*, in *Rass. trib.*, 2023, n. 3, in partic. P. 526 ss.

Tuttavia, a ben guardare, quanto meno nelle ipotesi in cui il corrispettivo sia stato effettivamente erogato, quanto alla dimensione tributaria, il disconoscimento del diritto alla detrazione in parola non si fonda su una vera e propria finzione⁵², né si fonda sulla circostanza che tutto o parte del corrispettivo sia stato retrocesso al committente, bensì si fonda (unicamente) sull'elemento soggettivo costituito dalla mancata diligenza del committente che, in ipotesi, avrebbe dovuto avvedersi della illegittimità dell'appalto e, dunque, non avrebbe dovuto detrarre l'Iva addebitata in rivalsa dal fornitore (appaltatore), perché riferita ad un'operazione soggettivamente inesistente⁵³.

In altri termini, nell'ipotesi in considerazione, l'illecito non riguarda in alcun modo il bene o servizio acquistato, e nemmeno l'attività.

L'illecito, semmai, riguarderebbe la dimensione interpretativa della norma fiscale (oltre che di quello giuslavoristica), perciò, non sembra consentito applicare il principio sull'indetraibilità dell'Iva, ovvero la norma sull'indeducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, del costo costituito dall'Iva affermata indetraibile, in relazione alle attività illecite allorquando l'illecito – sotto il profilo logico – segue l'attività (effettivamente) posta in essere dalle parti, nel senso che l'illecito è contestato sulla base di una qualificazione giuridica (avente ad oggetto un'attività di per sé lecita) elaborata – per giunta nella sola prospettiva giuslavoristica – in un momento logicamente successivo rispetto all'effettivo compimento – dal punto di vista storico-naturalistico – dell'attività stessa.

Cionondimeno, secondo la prospettiva giurisprudenziale in esame, il committente (appaltante) non potrebbe detrarre l'imposta indicata in fattura, anche quando il fornitore (appaltatore) abbia regolarmente versato l'Iva dovuta sui corrispettivi incassati e, dunque, pure quando quest'ultimo non si sarebbe in alcun modo appropriato dell'imposta perché, come già osservato, anche a considerare l'operazione inesistente (e dunque anche a considerare l'imposta non esigibile in capo all'appaltatore "fittizio"), a mente dell'art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633/1973, l'Iva è comunque dovuta per l'intero ammontare indicato in fattura⁵⁴.

52 Difatti, il servizio è stato effettivamente prestato e il corrispettivo è stato effettivamente pagato.

53 Nel caso di specie, sembra che l'"inesistenza" della veste giuridica utilizzata, e quindi (oltre all'esistenza del reato) la conseguente indetraibilità del tributo, venga a dipendere non già dal pagamento di una passività naturalisticamente inesistente ma, in ipotesi, da un *abuso della forma contrattuale* e da cui conseguirebbe un qualche risparmio contributivo e previdenziale cui, appunto, segue l'affermazione dell'indetraibilità dell'Iva addebitata sul corrispettivo pagato e/o l'indeducibilità del relativo costo, ancorché esistente ed effettivamente pagato. Al riguardo, nella prospettiva penale che, peraltro, costituisce la premessa logica per l'affermazione dell'indetraibilità del tributo, è appena il caso di osservare che l'abuso del diritto è stato espressamente ritenuto irrilevante ai fini penali (cfr. art. 10-bis, comma 13, l. 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui: «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*»), su cui G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, p. 465 ss.; G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, p. 865 ss.; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 402 ss.; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2013, p. 731 ss.; A. LANZI, *I riflessi penali dell'elusione*, AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 489 ss.; T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2013, p. 451 ss.; A. M. DELL'OSSO, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, p. 81 ss.

54 In tema si veda Cass., Sez. V, 30 settembre 2021, n. 26515, in *Mass. Giust. civ.*, 2021, con nota di F. RUSSO, *La detraibilità dell'IVA da operazione inesistente versata dal cedente nell'ambito di una transazione fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, n. 2, p. 477, ove si sottolinea che la decisione della Corte, laddove – in assenza di

Conseguentemente, a ben vedere, tale risultato porta a negare il diritto alla detrazione dell'Iva rispetto ad un'imposta effettivamente corrisposta⁵⁵, solamente in ragione della soggettiva (e spesso presunta) negligenza del committente che – secondo una certa giurisprudenza – non poteva non sapere che il contratto di appalto sottostante costituiva strumento per ottenere un (abusivo) risparmio in termini (non già d'imposte, ma) di retribuzioni e contributi previdenziali e assistenziali⁵⁶.

Ancora, quanto all'inesistenza soggettiva che, per definizione, presuppone che l'operazione – oggettivamente esistente – sia avvenuta tra parti di cui almeno una sia meramente apparente (sebbene ritenuta tale solo all'esito di un giudizio di diritto fondato su moduli propri del diritto del lavoro), è possibile osservare che l'emittente la fattura (ovvero l'appaltatore) dovrebbe nascondere il reale prestatore del servizio che, per parte sua, dovrebbe porre in essere il comportamento evasivo, ma, in tal caso, ove il reale prestatore del servizio sia l'insieme dei singoli lavoratori (che soggetti Iva non sono), è possibile convenire che questi non evadono alcunché.

danno per l'Erario – legittima la detrazione dell'imposta in capo al cessionario/committente, si colloca nel solco tracciato dalla più recente giurisprudenza comunitaria e dello stesso giudice di legittimità che, per parte loro, mirano ad assicurare il rispetto del principio di neutralità dell'Iva evitando qualsivoglia illegittima duplicazione del tributo. Peraltro, un simile approccio sostanzialistico sembra altresì coerente con l'impostazione di recente accolta in ambito penale tributario, laddove anche le condotte di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, per effetto del disposto di cui all'art. 39, comma 1, lett. *q-bis*), d.l. n. 124/2019, convertito con modifiche dalla legge n. 157/2019, non risultano più punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (cfr. art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74/2000).

55 Sul diritto alla detrazione (e sul diritto di rivalsa) quale elemento centrale del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto al punto da non essere, in linea di principio, soggetto a limitazioni da parte degli stati membri, in quanto preordinato a garantire la neutralità e l'effettività del tributo si veda R. BABORO, *La disciplina del recupero dell'Iva "non dovuta" nella prospettiva europea e nazionale*, cit., p. 523 ss., ove il richiamo a Corte giust., 16 settembre 2020, C-528/19, punti 23-25.

56 Sulla lotta alle frodi e agli abusi quale obiettivo riconosciuto dal diritto comunitario si veda la direttiva 2006/112/CE; per la giurisprudenza si vedano, di recente, Corte giust., 15 settembre 2022, C-227/21, punto 27; Corte giust., 10 luglio 2019, C-273/18, punto 34. Sul tema, in dottrina, si vedano: D. PERUZZA, *L'indetraibilità dell'IVA per il committente che "sapeva o avrebbe dovuto sapere"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, n. 3, p. 769 ss.; F. CERIONI, *L'indetraibilità dell'IVA relativa alle operazioni inesistenti tra frode ed abuso del diritto di detrazione*, in *Boll. trib.*, 2013, n. 3, p. 233 ss.; F. MENTI, *La perdita del diritto di detrarre l'Iva da parte di chi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, n. 2, p. 289 ss.; F. SCRIMIEMI, *Onere della prova "complesso" nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, n. 3, p. 317 ss.; A. MARCHESELLI, *La Farmacia dei sani*, cit., pp. 6-7, secondo il quale negare il diritto alla detrazione dell'Iva dopo aver contestato la responsabilità ai sensi e per gli effetti dell'art. 2, d.lgs. n. 74/2000, quanto meno in casi come quelli ipotizzati nel testo, costituisce il frutto di un errore evitabile (che peraltro, ad avviso di chi scrive, finisce per affidare al sistema amministrativo tributario il compito di contrastare condotte, in ipotesi penalmente rilevanti e, per le quali, sono già previste adeguate sanzioni penali), per di più senza per questo considerare – come sembra conseguentemente all'intento di avvantaggiarsi di strumenti d'indagine particolarmente invasivi (es. intercettazioni), oltre che di misure cautelari coercitive, strumentali ad una più efficace dimostrazione della fondatezza dell'accusa – che il sistema penale conserva tutta la sua deterrenza, anche nei confronti del committente, giacché pure costui potrebbe essere ritenuto responsabile, a titolo di concorso, nella frode, beninteso ove questa fosse (oggettivamente) ritenuta sussistente, peraltro, a tal fine, essendo sufficiente la prova del dolo generico e non anche quella del dolo specifico richiesta dal medesimo art. 2, d.lgs. n. 74/2000.

Inoltre, nel caso di reale prestatore del servizio qualificabile come soggetto Iva (es. cooperativa di lavoro), nemmeno quest'ultimo risulterebbe aver introitato ed evaso il tributo perché l'imposta è comunque fatturata e addebitata in rivalsa solo dal fornitore apparente, ovvero l'appaltatore (es. società consortile cui partecipano le singole cooperative di lavoro).

Infine, nel caso in cui la falsità (di cui all'inesistenza soggettiva dell'operazione) riguardi il solo prestatore il servizio (appaltatore), il committente (appaltante), che è reale, evaderebbe l'imposta solo nel caso in cui dalla persona del prestatore del servizio (appaltatore) dipenda il diritto di dedurre o detrarre, ovvero solo se l'aliquota dell'imposta o la percentuale di deduzione dipendano dal medesimo prestatore (come peraltro riconosciuto dalla stessa giurisprudenza in caso di prestazioni esenti, anche perché assoggettate al regime dell'inversione contabile). Tuttavia, qualora il prestatore (supposto) fittizio (es. appaltatore società consortile), schermi dei soggetti societari (es. cooperative di lavoro) che, in quanto soggetti Iva, avrebbero comunque addebitato ad imposta – con aliquota ordinaria – la relativa prestazione, l'evasione non parrebbe sussistere.

Pertanto, se non ricorrono le condizioni patologiche poco sopra richiamate (diritto alla detrazione, aliquota, ovvero percentuale di detrazione, tutte dipendenti dalle caratteristiche soggettive del prestatore), ovvero nel caso di imposta addebitata e riscossa ma non anche regolarmente versata, come in effetti non sembrano ricorrere nelle ipotesi di cui al presente contributo, il committente che acquista il servizio dalla parte fittizia (appaltatore) non agisce per evadere i tributi.

Sicché, non parrebbe sussistere il reato di cui all'art. 2 in parola, fondamentalmente perché difetta l'elemento soggettivo, necessario alla configurazione della struttura della fattispecie⁵⁷. Ciononostante, si nega il diritto alla detrazione in capo al committente (appaltante) solo perché – sulla base della normativa giuslavoristica – è possibile ricostruire come il rapporto di lavoro sia intercorso direttamente con i lavoratori persone fisiche, senza il tramite della società appaltatrice⁵⁸.

In definitiva, sul punto, pare che la natura dell'illecito sia frutto di una logica autoreferenziale, nel senso che l'illecito viene ritenuto sussistente sulla base di una qualificazione elaborata nella dimensione giuslavoristica che, a sua volta, viene ritenuta capace di costituire il presupposto per la contestazione di un reato penale-tributario, invero, come si è già osservato, andando oltre i confini della relativa fattispecie legale a suo tempo prevista dal legislatore penale-tributario⁵⁹.

7. Sull'onere della prova in relazione alla contestata indetraibilità dell'Iva.

Volendo ora approfondire il tema, più propriamente tributario, relativo alla contestazione dell'indetraibilità dell'Iva sul presupposto della (ritenuta) soggettiva inesistenza

57 Cfr. A. MARCHESELLI, *La Farmacia dei sani*, cit., p. 7, secondo il quale, nonostante quanto osservato nel testo, questo è il caso più frequente nel quale, nella pratica, si applica l'art. 2 a operazioni ritenute soggettivamente inesistenti, giacché la giurisprudenza, comunque, tende ad applicare tale ultima norma.

58 In tal senso sembra potersi leggere A. MARCHESELLI, *La Farmacia dei sani*, cit., p. 8.

59 In questo senso anche A. MARCHESELLI, *La Farmacia dei sani*, cit., p. 8, ove si osserva che la giurisprudenza disapplica consapevolmente la norma fiscale che prevede l'indeducibilità solo per i costi dei beni direttamente utilizzati per delinquere, a favore di una nozione penalistica di costo deducibile che non pare avere alcuna base legale, né logica non sussistendo alcun difetto d'inerenza (per il solo fatto che la fattura, emessa a fronte di un'operazione realmente effettuata, indichi una parte "non vera").

dell'appaltatore, e ciò anche nell'ipotesi in cui non sia configurabile un danno erariale⁶⁰, è possibile svolgere le seguenti brevi considerazioni in tema di onere della prova⁶¹.

Anzitutto, nel caso in discorso, ove non si discute dell'effettività delle operazioni e dell'inerenza delle stesse, ma, piuttosto, della provenienza (solo formale) della fattura da parte di soggetto passivo ai fini Iva del tutto reale (e non fittizio) che – solo in una dimensione giuridica – non avrebbe svolto la relativa prestazione, invece, posta in essere da altro soggetto, effettivo fornitore (non soggetto Iva), non si può far a meno di osservare che il diniego della detrazione ha l'effetto di alterare il normale funzionamento del tributo, a sua volta fondato sul principio di neutralità dell'imposta⁶².

In ogni caso, la richiesta del pagamento del tributo (supposto indetraibile), non può che fondarsi su di una prova che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire⁶³, superando

60 In tema, si vedano: M. ANTONINI- P. PIANTAVIGNA, *Nelle operazioni fittizie l'assenza di un danno erariale consente la rettifica iva ed esclude la sanzione*, in *Corr. trib.*, 2019, n. 8-9, p. 788, ss.; M. BARGAGLI- C. CESARANO, *Le operazioni inesistenti in assenza di danno erariale*, in *L'IVA*, 2020, n. 8-9, p. 22 ss.; M. MANCA, *Operazioni inesistenti: detrazione IVA, rilevanza del danno erariale e proporzionalità del regime sanzionatorio attuale (ricostruzione alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria)*, in *Riv. dir. trib. on line*, 26 gennaio 2022.

61 Su cui, di recente, si vedano: M. DAMIANI, *Indebita detrazione delle fatture ai fini IVA e delle imposte dirette: ripartito l'onere della prova – Operazioni inesistenti – Distribuzione dell'onere della prova nelle operazioni soggettivamente inesistenti*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, n. 5, p. 416 ss., nonché, A. COLANTONIO, *Operazioni soggettivamente inesistenti, indebita detrazione iva ed onere della prova: l'Amministrazione finanziaria deve provare anche la "malafede" del soggetto*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, n. 2, p. 838 ss.

62 In tema, M. BEGHIN, *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, 1511 ss., ove si osserva che la soluzione capace di assicurare la neutralità del tributo non implica necessariamente l'indetraibilità dell'imposta ma, al contrario, la riscossione dell'Iva (ove non versata) sulle vendite.

63 In questi termini Corte giust., 21 giugno 2012, C-80/11 e C-142/11, secondo cui: «45. (...) 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).

60. Certamente, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità.

61. Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo.

66. Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni poste nella causa C-80/11 che gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di

così la prospettazione dal contribuente fornita sulla base della fattura emessa⁶⁴ e, ciò, tanto più oggi, anche sulla base della previsione di cui al comma 5-*bis* dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992⁶⁵.

Pertanto, se da una parte è vero che la mera regolarità formale della fattura e delle scritture non è sufficiente per il contribuente a dimostrare l'esistenza delle operazioni, è altrettanto vero che la regolarità della fattura lascia presumere la verità di quanto in essa rappresentato e, dunque, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva⁶⁶ che, peraltro, rappresenta un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva⁶⁷.

Sicché, in presenza di regolari fatture, l'amministrazione deve provare il difetto delle condizioni oggettive e soggettive per la detrazione, ovvero l'inesistenza soggettiva dell'operazione e la malafede del contribuente (che sapeva o avrebbe dovuto sapere di aver preso parte ad un'operazione fraudolenta⁶⁸).

Al riguardo, se pure la prova della (oggettiva) fittizietà del prestatore del servizio (appaltatore) può anche essere data attraverso il ricorso a presunzioni semplici⁶⁹, valorizzando, ad esempio, l'inesistenza di una struttura operativa adeguata (anche se, nel caso di specie, l'appaltatore risulta effettivamente dotato del personale che costituisce l'elemento principale del contratto di appalto)⁷⁰, occorre altresì che sia data la prova

dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, benché ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione e sebbene il soggetto passivo non disponga di indizi che giustifichino il sospetto dell'esistenza di irregolarità o evasioni nella sfera del suddetto emittente.» Cfr. Corte giust., 6 dicembre 2012, C-285/11.

64 In tema, F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, p. 1213, ove si segnala la necessità di individuare gli elementi sufficienti a dimostrare la buona fede e l'inconsapevolezza del cessionario coinvolto, a sua insaputa, nella frode

65 Che, come noto, ha meglio esplicitato il principio di cui all'art. 2697 c.c., in precedenza ritenuto applicabile anche nel processo tributario.

66 Cfr. A. COLANTONIO, *Operazioni soggettivamente inesistenti, indebita detrazione iva ed onere della prova*, cit., p. 844.

67 Sulla centralità del diritto alla detrazione, tanto ai fini del corretto funzionamento del tributo, quanto ai fini della neutralità dello stesso in capo ai soggetti passivi, si vedano, Corte giust., 15 settembre 2022, C-227/21, punto 25; Corte giust., 15 settembre 2016, C-518/14, punti 26 e 27; Corte giust., 13 febbraio 2014, C-18/13, punto 23; Corte giust., 6 dicembre 2012, C-285/11, punto 25; Corte giust., 21 giugno 2012, C-80/11 e C-142/11, punto 37; Corte giust., 25 ottobre 2001, C-78/00, punto 28; Corte giust., 10 luglio 2008, C-25/07, punto 14; Corte giust., 28 luglio 2011, C-274/10, punto 42; Corte giust., 18 dicembre 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, punto 47. Tutte concordi nell'affermare che il diritto alla detrazione costituisce un diritto fondamentale per il funzionamento dell'Iva.

68 In argomento, si veda A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013, p. 10 ss.

69 Cfr. art. 54, comma 2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. In tal senso si veda anche Cass., 27 febbraio 2020, n. 12590, secondo cui «non può revocarsi in dubbio che tale prova possa essere fornita anche mediante presunzioni, come espressamente prevede, per l'IVA, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2 (analogia previsione è contenuta, per le imposte dirette, nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 39, comma 1, lett. d)», nonché: Cass., Sez. V., 19 ottobre 2007, n. 21953, in *Dir. economia assicur.*, 2007, p. 1039 (che fa riferimento alla possibilità che l'amministrazione produca elementi anche indiziari, a sostegno della pretesa fiscale azionata), Cass., Sez. V., 6 giugno 2012, n. 9108, in *Mass. Giust. civ.*, 2012, p. 739 e Cass., Sez. V., 19 settembre 2012, n. 15741, in *Riv. dott. comm.*, 2012, p. 932, che osserva come costituisca principio di carattere generale che la prova dei fatti possa essere data anche mediante presunzioni.

70 Sull'individuazione, da parte della giurisprudenza, degli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, con il suo acquisto, ad un'operazione di evasione di Iva, si veda F. RANDAZZO, *Solidarietà del cessionario nel pagamento dell'Iva (art. 60-bis, d.p.r. n. 633/1972) ed il principio di neutralità del tributo negli scritti del prof. Tesaurò*, in AA.VV., *Studi in memoria di*

dell'elemento soggettivo, ovvero della consapevolezza, in capo al committente il servizio (appaltante), della fittizietà del fornitore⁷¹.

A tal fine, non pare sufficiente affermare che il committente, quanto meno, avrebbe dovuto sapere che l'operazione posta in essere poteva costituire una frode, specie allorquando il prestatore abbia comunque provveduto al versamento dell'Iva⁷². Difatti, criteri di ragionevolezza e proporzionalità rispetto alle circostanze del caso concreto – beninteso per la tipologia di operazioni oggetto del presente contributo – privano di rilevanza elementi (talvolta valorizzati in giurisprudenza⁷³) quali, ad esempio: **i)** l'insussistenza di una concreta organizzazione⁷⁴; **ii)** l'assenza di una adeguata dotazione di personale; **iii)** l'irregolarità della contabilità e dei pagamenti anche quanto alle loro inusuali modalità; **iv)** la presenza di benefici dalla rivendita dei servizi⁷⁵; **v)** la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali.

D'altra parte, come pure osservato in giurisprudenza, se si ritenessero sufficienti anche pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti, perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli operatori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale⁷⁶.

Francesco Tesauro, tom. III, p. 539, nonché p. 540 ss., ove l'analisi della più recente giurisprudenza di legittimità sul punto (cfr. Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2021, n. 27745).

71 Cfr., tra le tante, Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27566, in *Mass. Giust. civ.*, 2018; Cass., Sez. V, 20 aprile 2018, n. 9851, in *Mass. Giust. civ.*, 2018; Cass., Sez. V, 24 aprile 2017, n. 10120, in *Mass. Giust. civ.*, 2017; Cass., Sez. V, 15 dicembre 2017, n. 30148, in *Mass. Giust. civ.*, 2018; Cass., Sez. V, 9 settembre 2016, n. 17818, in *Riv. dott. comm.*, 2016, 710.

72 In argomento si veda anche Corte giust., 15 settembre 2022, C-227/21, secondo la quale le Amministrazioni finanziarie non possono disconoscere il diritto di detrazione dell'Iva in capo ad un soggetto passivo ritenendo che costui avrebbe dovuto sapere che il cedente il bene non avrebbe versato l'imposta. Al riguardo, in dottrina, si veda V. MARZIALI, *Limiti al diritto di detrazione dell'Iva. Spunti di riflessioni sulla base di recenti pronunce giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 784 ss.

73 Quanto ai principali indici sintomatici elaborati dalla giurisprudenza, è possibile indicare: i) l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore a quello di mercato; ii) la limitatezza dell'eventuale ricarico; iii) la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione; iv) la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato; v) la tempistica dei pagamenti, specie se incrociati od operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali, ovvero se effettuati per contanti; vi) la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali; vii) il numero, la qualità e la durata delle transazioni. Peraltro, essi rivestono una scarsa significatività nel caso di contratto di appalto di servizi, ove le prestazioni siano state effettivamente svolte.

74 Cfr. Cass., Sez. V, 23 aprile 2020, n. 8065.

75 Peraltro, sul punto specifico, se l'obbligato solidale *ex art. 60-bis*, comma 2, d.p.r. n. 633/1972, ovvero il committente (appaltante) – in caso di frode fiscale coobbligato assieme al prestatore (appaltatore) – ha facoltà di dimostrare che il prezzo inferiore dei beni (ovvero dei servizi) è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso al mancato pagamento dell'imposta, non si vede come tale prova non possa dare anche l'obbligato principale (appaltatore).

76 Cfr. Cass., Sez. VI, 12 ottobre 2021, n. 27745.

Sicché il criterio di giudizio fondato sul presupposto «non poteva non sapere⁷⁷» appare inservibile allo scopo prima richiamato. Difatti, anche un operatore particolarmente accorto non avrebbe potuto avvedersi (beninteso solamente in una dimensione giuridica) della soggettiva inesistenza dell'appaltatore che, nei casi che in questa sede rilevano, non avrebbe potuto svolgere alcuna attività senza la necessaria dotazione di mezzi e, soprattutto, di personale.

Sotto quest'ultimo profilo, è poi appena il caso di osservare che la Corte di Giustizia afferma che il grado di consapevolezza e di diligenza del soggetto deve essere valutato assumendo come criterio guida quello della ragionevolezza, attraverso una valutazione delle circostanze oggettive presenti nella fattispecie concreta e che, in ogni caso, non si può esigere che il soggetto coinvolto ponga in essere controlli di natura fiscale e non fiscale sulla controparte dell'operazione. La Corte di Lussemburgo, quindi, richiede un grado di diligenza legato alle circostanze del caso concreto, insistendo molto, per salvaguardare il principio di neutralità che governa la materia, sul legittimo affidamento delle parti in ordine alla correttezza e legittimità dell'operazione⁷⁸.

Pertanto, in mancanza della prova dell'assenza di buona fede, al committente incolpevole (appaltante) non potrà essere negato il diritto alla detrazione dell'imposta⁷⁹.

In ogni caso, nell'ipotesi di affermata indetraibilità dell'Iva in capo al committente (appaltante), il tributo indetraibile finirebbe per assumere la veste di "onere accessorio" rispetto al servizio acquistato e, come tale, risulterebbe deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

8. Sulla deducibilità dei costi relativi ad attività illecite.

Volendo ora approfondire il tema dei risvolti tributari delle operazioni oggettivamente inesistenti in relazione alle operazioni di appalto di servizi, ritenute in grado di schermare un illecito appalto di manodopera, è possibile ora soffermarsi sul tema della supposta indeducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei corrispettivi pagati a fronte delle prestazioni rese dall'appaltatore.

Al riguardo, è appena il caso di ribadire che, a mente del comma 4-*bis* dell'art. 14, legge n. 537/1993, così come sostituito dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16/2012, ai fini della determinazione del reddito non sono ammessi in deduzione (solamente) i costi e le spese per beni e servizi *direttamente utilizzati* per il compimento di illeciti⁸⁰.

⁷⁷ Al riguardo è appena il caso di osservare come sia stata proprio la Corte di giustizia ad affermare che: «*un soggetto non può avvalersi delle norme del diritto UE quando nell'ambito di una frode fiscale, sapeva (o avrebbe potuto sapere) di partecipare ad una frode e, quindi, non può essere ritenuto incolpevole quel contribuente che non avesse adottato tutte le misure ragionevolmente idonee per evitare la propria partecipazione ad un danno erariale*», su cui, nella prospettiva domestica, si vedano: Cass., Sez. V, 25 marzo 2016, n. 5984; Cass., Sez. V, 20 settembre 2017, n. 21740; Cass., Sez. V, 20 ottobre 2013, n. 24426, in *Mass. Giust. civ.*, 2013; Cass., Sez. V, 10 febbraio 2016, n. 2609; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2012, n. 23560, in *Mass. Giust. civ.*, 2012, p. 1434.

⁷⁸ Cfr. A. BUONOCORE-T. GRATTERI, *Le operazioni soggettivamente inesistenti: giurisprudenza sui profili fiscali e dialogo tra Corti*, luglio 2021, in *MEF - Tax Justice DF*, p. 33, ove il richiamo a Corte giust., 22 ottobre 2015, C-277/14 e Corte giust., 21 giugno 2012, C-80/11.

⁷⁹ Cfr. Cass., Sez. I, 23 marzo 2018, n. 28298; Cass., Sez. V, 11 marzo 2015, n. 28683; Cass., Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12802, in *Mass. Giust. civ.*, 2011, p. 887.

⁸⁰ Cfr. comma 4-*bis*, art. 14 legge 24 dicembre 1993, n. 537, come sostituito dall'art. 8, comma 1, n. 16/2012. In argomento, si veda A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario*

Sicché, al contrario, l'indeducibilità è esclusa per tutti quei costi, effettivamente sostenuti che, sebbene genericamente affrontati nell'ambito di un comportamento penalmente rilevante, hanno consentito l'acquisizione di beni e/o servizi non direttamente impiegati per la realizzazione di un reato, secondo un rapporto di strumentalità diretta.

Al riguardo, è appena il caso di osservare che tale ricostruzione non pare contraddetta dalla c.d. "oggettiva inesistenza del costo" perché, per quanto in questa sede interessa, si ipotizzano operazioni solo *giuridicamente* inesistenti, ma non anche tali sotto il profilo storico-naturalistico.

Pertanto, in disparte l'osservazione secondo cui la realizzazione di un illecito non per questo costituisce indice di capacità contributiva⁸¹, deve recisamente escludersi che i costi (effettivamente) sostenuti dall'appaltante in relazione al contratto di appalto di manodopera, ove non direttamente impiegati per la realizzazione di un reato, possano mai essere considerati ineducibili, anche qualora il relativo contratto sia stato qualificato come oggettivamente inesistente, unicamente sotto il profilo giuridico.

9. I rapporti tra i due procedimenti. Brevi richiami.

Ancora, quanto ai rapporti fra i due procedimenti, penale e amministrativo-tributario, è appena il caso di osservare che, stante il principio del c.d. "doppio binario" di cui all'art. 20, d.lgs. n. 74/2000, l'Ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto della notizia di reato⁸², sicché sarà certamente opportuno tener conto del principio del *ne bis in idem*, non solo nella sua dimensione sostanziale (*ne bis puniri*), invero già valorizzata dalla giurisprudenza ambrosiana in apertura richiamata ma, soprattutto, nella sua dimensione processuale e procedimentale (*ne bis vexari*)⁸³, evidentemente rilevante anche nella prospettiva qui indagata⁸⁴.

In ogni caso, per quanto concerne di due procedimenti, è opportuno osservare che, stando a quanto affermato in sede di legittimità, la disposizione di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 ha natura strumentale e delinea lo stesso contenuto del principio di specialità di cui all'art. 19 del medesimo d.lgs. n. 74/2000, poiché stabilisce che la sanzione deve in ogni caso essere irrogata anche se il medesimo fatto abbia rilevanza penale, ancorché il necessario avvio del procedimento sanzionatorio trovi il suo bilanciamento nella previsione del secondo comma del predetto art. 21, il quale esclude che la sanzione possa essere posta in esecuzione fino a

alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze), in *Rass. trib.*, 2012, p. 1463.

81 In tal senso F. TESAURO, *Sui costi da illecito necessario allineare le regole tributarie a quelle penali*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 marzo 2012 e *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 10461, secondo il quale la norma sui costi da reato dovrebbe essere abrogata, non potendosi giustificare nemmeno qualora fosse ricostruita alla stregua di una disposizione che prevede una sanzione impropria perché, anche in tal caso, essa dovrebbe rispettare il principio della capacità contributiva (cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p. 311; D. COPPA- S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, 1989, p. 425).

82 Cfr. art. 21, d.lgs. n. 74/2000.

83 A quest'ultimo riguardo si veda Corte Edu, 18 maggio 2017. In dottrina P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2020, p. 119.

84 Sul tema del *ne bis in idem*, in questa sede, è sufficiente richiamare la più recente giurisprudenza della Corte Edu e della Corte di Giustizia, come appresso: Corte Edu, Sez. II, 4 marzo 2014, causa *Grande Stevens c. Italia*, nonché Corte Edu, 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia*; *Nykänen c. Finlandia* e Corte Edu, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, oltre a Corte Edu, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. e B. c. Norvegia*; infine, per quanto concerne la Corte di Lussemburgo, si vedano: Corte giust., 26 febbraio 2013, C-617/10, Corte giust.,

che il giudizio penale risulti pendente⁸⁵. Difatti, il secondo comma dell'art. 21 in parola prevede che l'eseguibilità delle sanzioni, nei confronti dei soggetti ritenuti penalmente responsabili, è subordinata alla condizione sospensiva della definizione del procedimento penale avvenuta con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

Pertanto, al termine del relativo procedimento, ove il giudizio penale si chiuda con sentenza di condanna, la sanzione resta inesequibile, ove invece il giudizio penale si chiuda favorevolmente al contribuente, la sanzione diviene eseguibile solo se il procedimento penale sia stato definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto⁸⁶.

Da ultimo, come meglio si vedrà oltre, fermo restando che nessuna automatica autorità di giudicato può attribuirsi neppure alla sentenza penale irrevocabile (di assoluzione o di condanna) sugli stessi fatti, atteso che nel processo tributario (a parte la differente disciplina in tema di prova testimoniale) trovano ingresso anche presunzioni semplici, da sole non certamente idonee a supportare una pronuncia penale di condanna, si potrebbe comunque ritenere che l'assoluzione o il proscioglimento perché il fatto non sussiste, in taluni casi, è idoneo a dar luogo alla definitiva inesequibilità della sanzione⁸⁷.

10. I rapporti tra processo penale e tributario nella prospettiva della riforma del sistema fiscale.

Per completezza, in una prospettiva *de iure condendo*, va senz'altro osservato che l'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3, legge-delega n. 111/2023, per la riforma del sistema tributario, demanda al Governo di «*rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi*». Tale norma di delega (al momento in cui si scrive non ancora attuata), lungi dall'introdurre una

20 marzo 2018, C-524/15, Corte giust., 20 marzo 2018, C-537/16 e Corte giust., 20 marzo 2018, C-596/16 e C-597/16. In dottrina, per una recente ricostruzione del tema, si veda S. F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e tributarie nella prospettiva della riforma dell'ordinamento tributario italiano*, in M. ERRICO, M. I. BLANKENHORST DE TARELLI, J. FEIJOO (a cura di), *Diálogos de la cultura jurídica italo-argentina*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *La Ley*, 2022, p. 379 ss. e, in una prospettiva evolutiva, F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, n. 4, p. 915 ss.

85 Anche se, sul punto specifico, sembra implausibile che l'ente della riscossione – al quale sia stato consegnato il ruolo – si astenga dal mettere in esecuzione la sanzione senza prima aver ricevuto un'esplicita indicazione in tal senso dall'ente titolare del credito erariale. Diversamente, per quanto concerne gli atti c.d. "impoesattivi", l'intimazione ad adempiere non potrebbe che essere limitata all'imposta e ai correlativi interessi, dovendosi escludere l'eseguibilità della pretesa relativa alle sanzioni che, più opportunamente, potrebbero essere quantificate in uno specifico atto. Ove l'atto impoesattivo contenesse anche l'irrogazione delle sanzioni, questo, in quanto esecutivo, potrebbe quindi essere impugnato limitatamente alla pretesa in punto di penalità.

86 Cfr. Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21694, in *Mass. Giust. civ.*, 2020.

87 Fermo restando che il decreto di impromovibilità dell'azione penale (ex art. 408 e ss. c.p.c.) potrebbe comunque essere diversamente valutato, in sede tributaria, alla luce del complessivo quadro indiziario. Difatti, esso, a differenza della sentenza, ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere. In tal senso, Cass., Sez. V, 30 maggio 2018, n. 13624.

pregiudiziale penale, si limita ad affermare che i fatti materiali accertati nel processo penale, in sede dibattimentale, fanno stato quanto all'accertamento dei fatti medesimi⁸⁸.

La disposizione in parola sembra da salutare con favore se si rammenta che una simile vincolo, sinora, è stato per lo più escluso dalla giurisprudenza tributaria sulla base della diversità dei mezzi di prova acquisibili nel contesto dei due sistemi, penale e tributario⁸⁹.

In ogni caso, al riguardo, deve sottolinearsi che per aversi l'efficacia della statuizione penale di assoluzione, in sede tributaria, occorre che la sentenza sia stata resa a seguito di dibattimento (a prescindere dal rito).

Sicché, alle richiamate condizioni, i fatti materiali accertati nel processo penale sono destinati a fare stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti materiali medesimi, peraltro, a prescindere dalle parti dei rispettivi processi, nel senso che la legge delega non richiede che il contribuente, parte del processo tributario, coincida con l'imputato parte del processo penale⁹⁰.

Quanto appena osservato in ordine alla dimensione oggettiva del fatto, dunque, rileva senz'altro per ciò che in questa sede interessa, essendo assai frequente che ad assumere la veste di imputato nel processo penale è la persona fisica legale rappresentante dell'ente (sia esso il committente-appaltante, ovvero l'appaltatore), mentre la parte privata del processo tributario è la società committente il servizio (appaltante).

Tuttavia, occorre altresì rilevare che l'efficacia della sentenza di assoluzione resa in sede penale, laddove essa risulta dal legislatore delegante limitata all'accertamento dei "fatti materiali", sembra lasciare impregiudicata la questione della qualificazione giuridica degli stessi fatti alla luce delle rispettive categorie legali (penali e tributarie) e, ciò, come pare, nonostante il disposto di cui al nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992⁹¹.

In altri termini, stando ad un'interpretazione aderente al dato letterale, la Corte di giustizia tributaria non sarà in alcun modo vincolata ad attenersi alla qualificazione data, dal giudice penale, ai medesimi fatti materiali. Il giudice tributario, semmai, dovrà procedere all'autonoma qualificazione, nella rispettiva sede, dei fatti materiali così come accertati in

⁸⁸ Al riguardo, è possibile segnalare che, talvolta, la giurisprudenza di legittimità ha già affermato che nel giudizio tributario deve essere considerata l'eventuale sentenza penale irrevocabile, sempreché sia accertata la medesimezza dei fatti oggetto di entrambi i giudizi (cfr. Cass., Sez. V, 22 settembre 2021, n. 25632, in *IUS Tributario*, 29 novembre 2021).

⁸⁹ Cfr. Cass., Sez. VI, 23 dicembre 2022, n. 37619; Cass., Sez. VI, 15 dicembre 2021, n. 24779. Ferma la distinzione fra le regole in ordine alla formazione della prova nei due plessi nel testo richiamati, è altresì noto che nel processo penale si applica lo standard di giudizio dell'"oltre ogni ragionevole dubbio", mentre, in sede tributaria, si applica lo standard di giudizio del "più probabile che non".

⁹⁰ Cfr. G. ZIZZO, *La riforma del processo tributario ed i principi della delega*, in A. TOMASSINI (a cura di), *Riforma fiscale*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 196 ss.

⁹¹ Che, come introdotto dall'art. 6, legge n. 130/2022, prevede che il giudice tributario «*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*», anche perché la stessa norma premette che: «*l'amministrazione prova in giudizio – e quindi con le regole proprie del giudizio tributario – le violazioni contestate con l'atto impugnato*», tant'è che «*il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*». In senso contrario, ovvero sull'estensione degli effetti dell'assoluzione, ottenuta in sede penale, al processo tributario, facendo leva sull'art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, si veda Corte giust. trib., Puglia, 21 agosto 2023, n. 2445.

sede penale, oltre naturalmente alla qualificazione degli altri fatti (non oggetto di accertamento in sede penale) eventualmente introdotti nel processo tributario⁹².

Pertanto, in relazione alle questioni che qui occupano, nella misura in cui l'eventuale assoluzione dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – così come precedentemente contestato in termini di inesistenza giuridica del contratto di appalto – si fonda unicamente sulla mera (ri)qualificazione del rapporto, non è detto che la relativa statuizione vincoli il giudice tributario che, quindi, sarà chiamato a qualificare gli stessi fatti in piena autonomia, peraltro valutando le prove per come queste sono ammesse e disciplinate nel processo tributario ove, come noto, ampio spazio è riservato a quelle di tipo presuntivo, al limite anche prive dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c.⁹³.

Dunque, laddove la Corte di giustizia tributaria – sulla base delle regole in materia di prova e sulla base dello standard di giudizio propri del relativo processo⁹⁴ – qualifichi le fatture come inesistenti, essa dovrebbe conseguentemente decidere sulla detraibilità dell'Iva e sulla deducibilità dei relativi costi, invero alla luce della ricostruzione sistematica in precedenza prospettata.

11. Sulla stabilità giuridica del provvedimento di archiviazione in sede penale, in guisa tale da condurre all'applicazione del principio del *ne bis vexari* e, in caso di medesimezza soggettiva, al conseguente annullamento del provvedimento amministrativo con il quale siano state irrogate le relative sanzioni.

Da ultimo, sulla scelta del legislatore delegante di ritenere inidonee a dispiegare effetti, in sede tributaria, le sentenze di condanna, ovvero di applicazione della pena su richiesta delle parti o, ancora, di non doversi procedere ai sensi degli artt. 529, 531 e 429 c.p.p., come pure con riferimento alle sentenze assolutorie con formula diversa da quella espressamente richiamata⁹⁵, ovvero, più in generale, quanto al tema della rilevanza delle vicende del procedimento penale in sede amministrativa, è appena il caso di menzionare la recente sentenza della Corte di Appello di Milano, Sezione I civile, in data 6 luglio 2023.

Al riguardo, nel caso oggetto della citata pronuncia, il giudice civile, chiamato a decidere sull'impugnazione del provvedimento Consob di irrogazione delle sanzioni amministrative inflitte a seguito di ritenute violazioni della normativa in materia di *insider trading*⁹⁶, ha ritenuto di valorizzare il provvedimento di archiviazione *medio tempore* disposto dal giudice delle indagini preliminari, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 409 e 410 c.p.p., per infondatezza della notizia di reato trasmessa *ex art.* 184 TUF, sul presupposto della rilevanza, anche a fini penali, degli stessi fatti per i quali era stata irrogata la sanzione amministrativa⁹⁷.

92 Cfr., G. ZIZZO, *La riforma del processo tributario ed i principi della delega*, cit., p. 196.

93 Al riguardo è appena il caso di ricordare come, fino ad ora, i diversi standard probatori applicabili al processo penale e a quello tributario hanno reso difficile estendere alla sede tributaria gli effetti dell'assoluzione ottenuta in sede penale (cfr., di recente, Cass., Sez. V., 14 febbraio 2023, n. 4647).

94 Del "più probabile che non".

95 Ovvero: «*perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso*».

96 Oggetto di contestazione, in sede amministrativa, risulta essere la violazione dell'art. 187-bis, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 68/1998 (TUF).

97 Per un primo commento alla citata sentenza si veda T. POLITI-R. CUCCI, *Insider trading e sanzioni Consob: ne bis in idem anche in caso di archiviazione e standard probatorio del ragionevole dubbio*, in *Giur. pen. web*, 2023, n. 9.

Sicché il giudice civile, in sede di impugnazione della delibera Consob con cui erano state irrogate sanzioni amministrative, si è trovato a dover valutare la rilevanza di un provvedimento favorevole all'indagato, diverso da una sentenza irrevocabile e, quindi, al di fuori dall'ambito di applicazione dell'art. 649 c.p.p. che, come noto, disciplina, il principio del *ne bis in idem* nella sua declinazione processuale (*ne bis vexari*)⁹⁸. Peraltro, il principio affermato in quest'ultima disposizione, pare potersi applicare tanto alle violazioni in materia di *market abuse*, quanto in materia tributaria, stante la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative irrogate, così come ricostruibile – in ragione della loro significativa afflittività – alla luce dei noti criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte Edu⁹⁹.

Ebbene, il Giudice ambrosiano, rilevata la perfetta coincidenza soggettiva (identità dell'incolpato/indagato) ed oggettiva (medesimezza del fatto storico) in ordine ai due procedimenti, declinato nella prospettiva processuale il principio del *ne bis in idem* (*ne bis vexari*)¹⁰⁰, stante la richiesta di archiviazione formulata dallo stesso pubblico ministero, ha ritenuto che l'effetto dell'assoluzione, ove disposta prima della conclusione del giudizio amministrativo, dia luogo all'affermazione del divieto di perseguire (*ne bis vexari*), prima ancora che del divieto di sanzionare (*ne bis puniri*)¹⁰¹.

98 La letteratura sull'argomento è assai vasta, in questa sede è quindi possibile limitarsi ad indicare: M.C. FREGNI, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 2, p. 211; G. MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. GLENDI (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, tom. II, Cedam, Padova, 2019, p. 638; G. MELIS-M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, n. 3, p. 597; J. KOKOTT-P. PISTONE- R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, n. 2, p. 454; R. ALFANO-E. TRAVERSA, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, n. 1, pp. 10-65; G. MELIS, *Il ne bis in idem*, in A. CARINCI-T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente, Principi, tutele e modelli di difesa*, Giuffrè, Milano, 2022, p. 617 ss.; A. FAZIO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del 'doppio binario' nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, n. 1, p. 1955 ss.

99 A partire dal Corte Edu, 8 giugno 1976, *Engel* e altri c. Paesi Bassi.

100 Al riguardo, nella prospettiva della Corte di giustizia, è appena il caso di osservare come questa abbia avuto modo di chiarire che l'art. 50 CDFUE va interpretato nel senso che esso preclude, dopo una sentenza penale di assoluzione, la prosecuzione di un procedimento avente ad oggetto l'irrogazione di una sanzione amministrativa di natura penale, talché il giudice di detto procedimento deve chiudere il secondo processo senza procedere ad alcun ulteriore apprezzamento della condotta che ha integrato l'illecito penale, con l'annullamento in limine del provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa. Cfr. Corte giust., 20 marzo 2018, C-596/16 e C-597/16. Per quanto concerne la prospettiva della Consulta si vedano: Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, in *Giur. cost.*, 2019, p. 2642 e Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43, in *Cass. pen.*, 2018, p. 1940 ove è espresso il principio secondo cui la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa non integra, sempre e necessariamente, una violazione del *ne bis in idem*. Per completezza, è appena il caso di rilevare che la Consulta, con la recente sentenza Corte cost., 16 giugno 2022, n. 149, in *Cass. pen.*, 2022, p. 3370, ha ritenuto sussistente la violazione del principio del *ne bis in idem* e, quindi, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. dell'art. 649 c.p.c., nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-ter, legge n. 633/1941 (Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio), che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-bis della medesima legge.

101 Cfr. anche Corte giust., 20 marzo 2018, C-596/16 e C-597/16, secondo cui: «in presenza di una sentenza penale definitiva di assoluzione (...) la portata precettiva dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non patisce alcuna limitazione ai sensi dell'art. 52 della stessa Carta».

È ora interessante sottolineare che, secondo la Corte di Appello di Milano, nel nostro ordinamento, così come integrato con quello internazionale¹⁰² e sovranazionale¹⁰³, si è già affermato il principio secondo cui anche provvedimenti dotati di una *stabilità giuridica limitata*, rispetto ad una sentenza irrevocabile, possono comunque fondare l'applicazione del divieto di *bis in idem*¹⁰⁴ che, permeando l'intero ordinamento, vieta la reiterazione dei procedimenti e delle decisioni sull'identica *res iudicanda*, peraltro in piena sintonia con le esigenze di razionalità e funzionalità connaturate al sistema rispetto al quale l'art. 649 c.p.p. costituisce un singolo, specifico, punto di emersione che, in ogni caso, non esaurisce la portata del principio in parola. A quest'ultimo riguardo, merita altresì sottolineare come lo stesso Giudice ambrosiano abbia qualificato il *ne bis in idem* alla stregua di un diritto fondamentale, come tale riconosciuto sia dal Trattato Edu che dalla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), con il risultato di imporne il rispetto anche al giudice nazionale chiamato ad applicare la legge interna.

Pertanto, nella misura in cui il provvedimento di archiviazione – che non è impugnabile nel merito (pur essendo revocabile a seguito di richiesta di riapertura delle indagini da parte

102 Quanto all'assai numerosa giurisprudenza della Corte Edu in tema di *ne bis in idem*, volendo limitare il richiamo ai casi più recenti nei quali risulta chiarito il concetto di «definitività della decisione», è possibile segnalare: Corte Edu, 8 luglio 2019, *Mihalache c/Romania*, n. 54012/10, ove (alla luce dell'art. 14, par. 7, del Patto internazionale sui diritti civili e politici, nonché delle regole generali di interpretazione della Convenzione di Vienna e dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, oltre che dell'art. 54 della Convenzione di attuazione dell'Accordo di Schengen), si precisa che l'autorità della cosa giudicata risulta raggiunta, in particolare, allorquando una pronuncia assume il carattere dell'irrevocabilità, ovvero quando «*non sono disponibili ulteriori rimedi ordinari di impugnazione, o quando le parti hanno esaurito tali rimedi, o hanno lasciato scadere i relativi termini senza avvalersene*» (cfr. par. 37). Sicché, da un lato, può escludersi la necessità dell'intervento di un organo giudiziario (inteso come giudice terzo e imparziale) affinché un provvedimento possa qualificarsi come «decisione» e, dall'altro, il significato delle nozioni di «assoluzione» e «condanna» può essere ricostruito in ragione di un accertamento della responsabilità penale dell'imputato sulla base di prove che siano idonee a motivare, nel merito, la decisione adottata e la fondatezza o meno della contestazione mossa. Sicché si ha «condanna», ad esempio, allorquando l'autorità abbia irrogato una sanzione (sostanzialmente) penale nei confronti dell'autore dell'illecito, in quanto ciò presuppone, di norma, un accertamento della liceità della condotta contestata alla luce di tutte le circostanze del caso concreto.

103 Quanto alla giurisprudenza eurounitaria, con particolare riferimento alla nozione di definitività, si vedano: Corte giust., 29 giugno 2016, C-486/14, secondo la quale si considera che una persona ricercata sia stata oggetto di una sentenza definitiva per gli stessi fatti nel caso in cui, in esito a un procedimento penale, l'azione penale si sia definitivamente estinta o, ancora, qualora le autorità giudiziarie di uno Stato membro abbiano emanato una decisione di definitivo proscioglimento dell'imputato per i fatti contestatigli in precedenza, nonché Corte giust., 16 novembre 2010, C-261/09). Quanto alla nozione di «sentenza» (su cui l'art. 3, punto 2 della Decisione Quadro 2002/584 relativa al mandato d'arresto Europeo e alle procedure di consegna tra Stati membri) si veda altresì Corte giust., 25 luglio 2018, C-268/17, ove la precisazione che il relativo termine deve essere inteso in senso ampio, con riguardo ad ogni decisione che chiuda definitivamente il procedimento penale in uno Stato membro, ancorché non adottata da un giudice con forma di sentenza, dunque secondo un criteri di valutazione di tipo sostanziale, ovvero, indipendentemente dal fatto che tale decisione provenga da un giudice o che assuma la forma di una sentenza o che sia stata irrogata una sanzione (cfr. Corte giust., 11 febbraio 2003, C-187/01 e C-385/01).

104 Cfr. Corte cost., 19 gennaio 1995, n. 27, in *Cass. pen.*, 1995, p. 1147; Cass., S.U., 23 febbraio 2000, n. 8, in *Cass. pen.*, 2001, p. 48 con riferimento al decreto di archiviazione seguito da riapertura delle indagini senza autorizzazione del giudice ex art. 414 c.p.p.; Corte cost., 17 giugno 1997, n. 206, in *Cass. pen.*, 1997, p. 3277, con riferimento alla sentenza di non luogo a procedere in assenza del provvedimento di revoca ex art. 434 c.p.p.; Cass., Sez. I, 30 aprile 2019, n. 40132, in *D&G*, 2019, 2 ottobre, con riferimento a ordinanze cautelari; Cass., S.U., 29 ottobre 2009, n. 600, in *Cass. pen.*, 2010, p. 2167 con riferimento a misure di prevenzione.

del pubblico ministero in presenza dei relativi presupposti¹⁰⁵) – costituisce l'esito di uno scrutinio effettuato da parte di un giudice terzo ed imparziale, specie ove esso avvenga previa instaurazione del contraddittorio tra le parti¹⁰⁶, esso risulta senz'altro assistito da quella stabilità giuridica che, a sua volta, risulta idonea a fondare l'applicazione del *ne bis vexari*¹⁰⁷.

In definitiva, sulla base di quanto ricostruito nella sentenza in questa sede richiamata, con particolare riferimento alle questioni nella presente sede esaminate (beninteso in presenza del requisito della medesimezza oggettiva e soggettiva), è possibile auspicare che il principio del *ne bis vexari*, anche allorquando il privato abbia ottenuto l'archiviazione in sede penale, osti allo svolgimento di un secondo procedimento, in sede amministrativa, dal quale possa derivare l'irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali.

Peraltro, una tale ricostruzione appare altresì coerente con lo standard probatorio che s'impone nella *matière pénale* e alla stregua del quale il criterio di valutazione della prova "oltre ogni ragionevole dubbio" finisce così per imporsi nella sede amministrativa ove, discutendosi dell'irrogazione di sanzioni sostanzialmente penali, non dovrebbe farsi ricorso al criterio di valutazione della prova del "più probabile che non".

Sicché, in definitiva, allorquando l'archiviazione del procedimento in sede penale per infondatezza della notizia di reato sopraggiunga prima della definizione del procedimento amministrativo sull'irrogazione della relativa sanzione, il principio del *ne bis vexari* impone che questo secondo procedimento si concluda con l'annullamento del provvedimento d'irrogazione delle sanzioni.

Da ultimo, si badi, una tale ricostruzione sembra altresì pienamente coerente con la recentissima riformulazione della legge n. 212/2000, ad opera del d.lgs. n. 219/2023.

Difatti, non solo il comma 3-bis dell'art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente prevede – per quanto in questa sede interessa – che «*Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti (...) il divieto del bis in idem – e – il principio di proporzionalità (...)*», ma, anche, il primo comma del medesimo art. 1, dispone che le disposizioni statutarie costituiscono attuazione «*delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*» e, come tali, rappresentano «*principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario*»¹⁰⁸.

12. Conclusioni.

¹⁰⁵ e sui quali deve comunque esprimersi il GIP con decreto motivato, ai sensi e per gli effetti dell'art. 414 c.p.p.

¹⁰⁶ In tal senso anche T. POLITI-R. CUCCI, *Insider trading e sanzioni Consob: ne bis in idem anche in caso di archiviazione e standard probatorio del ragionevole dubbio*, cit., p. 8, secondo i quali la soluzione proposta dal Collegio deve ritenersi ancor più valida alla luce del nuovo parametro legale stabilito dalla Riforma Cartabia in tema di richiesta di archiviazione, atteso che, come noto, alla "sostenibilità dell'accusa in giudizio" è stato sostituito l'ancor più penetrante giudizio prognostico circa la possibilità di formulare una "ragionevole previsione di condanna". Ancora, quanto alla

¹⁰⁷ Cfr. T. POLITI-R. CUCCI, *Insider trading e sanzioni Consob*, cit., p. 8, i quali osservano come le Sezioni Unite penali abbiano da tempo statuito che «*il difetto di autorizzazione alla riapertura delle indagini (...) preclude l'esercizio dell'azione penale per lo stesso fatto di reato, oggettivamente e soggettivamente considerato*» (Cass., S.U., 24 giugno 2010, n. 33885, in *Cass. pen.*, 2012, p. 4053 e, nello stesso senso v. Corte Cost., 19 gennaio 1995, n. 27, in *Cass. pen.*, 1995, p. 1147).

¹⁰⁸ Cfr. art. 1, d.lgs. n. 219/2023,

Volendo ora formulare alcune brevi considerazioni conclusive, è possibile osservare che gli orientamenti della giurisprudenza in precedenza richiamati disvelano una qualche tendenza ad affermare la responsabilità penale a fronte di condotte che, pur astrattamente meritevoli di una qualche riprovazione nella prospettiva giuslavoristica, tuttavia non si risolvono in una vera e propria fraudolenta evasione d'imposta né, tantomeno, in un abuso del diritto¹⁰⁹.

Invero, nei casi particolari che in questa sede rilevano, la contestazione della lesione del c.d. "bene giuridico protetto" dalla norma di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74/2000 non presuppone alcuna materiale sottrazione di gettito ma, tutt'al più, discende dall'affermazione della sussistenza di una "evasione da interpretazione" (essenzialmente rilevante in sede giuslavoristica), peraltro ritenuta dimostrata a dispetto di una ricostruzione sistematica che, specie nella prospettiva tributaria, esclude qualsivoglia effettiva evasione tributaria¹¹⁰.

In ogni caso, nella particolare prospettiva da ultimo richiamata, quantunque, in sede penale, sia contestato il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni (soggettivamente, ovvero oggettivamente) inesistenti, tanto ai fini dell'Iva, quanto ai fini delle imposte sui redditi, sulla base di una ricostruzione sistematica, anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria e della Corte Edu, appare fondatamente censurabile tanto il diniego del diritto alla detrazione dell'Iva in capo al committente (appaltante), in caso di contestazione di operazione soggettivamente inesistente, quanto il diniego del diritto alla deduzione, ai fini delle imposte sui redditi, di costi, spese ed oneri relativi ai corrispettivi dell'appalto, in caso di contestazione di operazione oggettivamente inesistente. Difatti, nel primo caso, non sembra potersi ritenere provata alcuna violazione tributaria, nemmeno in via presuntiva, dato il verificarsi della circostanza in base alla quale l'appaltatore (in una dimensione storico-naturalistica) si è effettivamente servito dell'organizzazione di capitali e di persone per svolgere la prestazione di cui al contratto di appalto, come pure, nel secondo caso, non sembra potersi affermare l'ineducibilità ai fini delle imposte sui redditi, in capo al committente (appaltante), dei corrispettivi del contratto di appalto perché essi – in quanto corrisposti a fronte di operazioni effettivamente svolte – non risultano essere relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo che, invero, risulta configurato *ex post* sulla base di ritenuta giuridica insussistenza del contratto.

Quanto poi alla dimensione dinamica delle richiamate vicende, se pure, in una prospettiva *de iure condendo*, il c.d. "pessimismo della ragione" induce a ritenere non proprio realistico che un'eventuale sentenza di assoluzione ottenuta all'esito del processo penale possa fare stato, quanto ai fatti materiali nel relativo dibattimento accertati, con riferimento agli stessi fatti oggetto del processo tributario, il c.d. "ottimismo della volontà" impone di guardare con una certa fiducia, tanto al principio della legge delega sopra richiamato, quanto alla giurisprudenza ambrosiana che, in applicazione del principio fondamentale del *ne bis in*

109 Difatti, come osservato, le imposte (tanto sul valore aggiunto quanto sui redditi) risultano regolarmente dichiarate e versate, sicché non sembra potersi configurare alcun comportamento evasivo o, tantomeno, fraudolento, né – in disparte l'affermata non punibilità delle condotte abusive a mente del comma 13 dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 – sembra potersi configurare alcun abuso del diritto, anche solo ai fini Iva, giacché questo presuppone il conseguimento di un qualche vantaggio fiscale "indebito" (contrario cioè anche solo allo spirito della norma aggirata), nonché l'evidenza che le finalità essenziali delle operazioni realizzate si limitino all'ottenimento del suddetto vantaggio fiscale (cfr. Corte giust., 15 settembre 2022, C-227/21).

110 In tal senso anche A. M. DELL'OSSO, *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale*, cit., p. 67 ss.

idem, dispone l'annullamento del provvedimento amministrativo di irrogazione delle sanzioni allorquando lo stesso soggetto abbia precedentemente conseguito l'archiviazione in sede penale e, così come se l'imputato avesse conseguito l'assoluzione all'esito del dibattimento.