

# SP

SISTEMA  
PENALE

**FASCICOLO**

**7-8/2023**

**COMITATO EDITORIALE** Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

**COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI)** Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vighi, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

**REDAZIONE** Francesco Lazzeri, Giulia Mentasti (coordinatori), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Cecilia Pagella, Tommaso Trincherà

*Sistema penale (SP)* è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

**Peer review** I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

**Modalità di citazione** Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2023, p. 5 ss.

## DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE: L'INTERPOSIZIONE ILLECITA DI MANODOPERA COSTITUISCE "OPERAZIONE INESISTENTE"?

di Mattia Colombo

*La vicenda che ha interessato una nota società operante nel settore della logistica, accusata del reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti per aver mascherato acquisizioni illecite di forza lavoro attraverso finti contratti di appalto, fornisce nuovi spunti nel dibattito intorno al concetto di "operazioni inesistenti". Il contributo, dopo una breve sintesi sulle posizioni emerse sul tema, si propone di dar voce alle perplessità riguardo all'impiego della nozione di inesistenza alla casistica in questione.*

SOMMARIO: 1. Inquadramento della questione: un caso di interposizione illecita nel settore della logistica. – 2. La disciplina lavoristica e la casistica giurisprudenziale. – 3. A proposito di inesistenza giuridica. – 4. Operazioni "soggettivamente" inesistenti o simulate. – 5. Conclusioni.

### **1. Inquadramento della questione: un caso di interposizione illecita nel settore della logistica.**

All'inizio del 2021, la Procura di Milano ha disposto il sequestro di una somma di denaro per un valore complessivo di più di 20 milioni di euro nei confronti della società DHL Supply Chain s.p.a., accusata, ex d.lgs. 231/2001, del reato di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000, per aver occultato, mediante un contratto d'appalto non genuino stipulato con un consorzio di cooperative, operazioni di fatto riconducibili al modello della somministrazione di lavoro. Sfruttando tale contratto di appalto, DHL riusciva non solo a evitare gli oneri nascenti dalla posizione di datore di lavoro, ma soprattutto a portare in detrazione l'IVA assolta in favore del consorzio di cooperative, unitamente alla somma a queste dovuta a titolo di compenso. Nel rilevare che l'appalto era privo dei requisiti indicati dalla legge, l'accusa riteneva che, in realtà, si trattasse di un'interposizione illecita di manodopera, la quale, essendo vietata nel nostro ordinamento, doveva essere considerata una "operazione inesistente" ai sensi della fattispecie di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000. Il consorzio si dimostrava completamente dipendente dalle scelte imprenditoriali della società formalmente appaltante, andando

di fatto a costituire un mero “contenitore” adibito alla gestione dei dipendenti<sup>1</sup>. Secondo la prospettazione accusatoria, che è stata condivisa dalla Corte di cassazione nella fase cautelare<sup>2</sup>, l’operazione documentata dalle fatture non corrispondeva, sia per il titolo, sia per l’identità dei soggetti coinvolti, a quella effettivamente realizzata.

La vicenda, per quanto riguarda la responsabilità della società ex d.lgs. 231/2001, si era conclusa con l’archiviazione delle indagini<sup>3</sup> a carico di essa, disposta dalla stessa Procura a seguito di una radicale revisione delle scelte aziendali di DHL (culminata nell’impegno ad assumere un numero importante dei lavoratori facenti capo in precedenza alle cooperative)<sup>4</sup>, ma quello che qui interessa è approfondire la sottostante contestazione riguardo all’integrazione della fattispecie penale tributaria, la quale, oltre ad essere stata confermata dalla Cassazione in successive pronunce<sup>5</sup>, è stata replicata dalla stessa Procura di Milano nei confronti di altre società attive nell’ambito della logistica, anch’esse soggette a sequestri per ingenti somme di denaro<sup>6</sup>.

Prima di confrontarsi criticamente con questa tesi, è opportuno fare un breve cenno alla normativa in materia di appalti di manodopera ed interposizione illecita.

## 2. La disciplina lavoristica e la casistica giurisprudenziale.

Nonostante il d.lgs. 276/2003 abbia integralmente abrogato la l. n. 1369/1960 che sanciva nel nostro ordinamento il divieto assoluto di interposizione nel rapporto di lavoro subordinato<sup>7</sup>, e abbia introdotto quale modello lecito quello della

<sup>1</sup> Relativamente al ruolo del consorzio interposto, nella pronuncia della Corte di Cassazione sulla vicenda, si riportano non pochi elementi a sostegno della sostanziale carenza di autonomia del formale appaltatore: *IDS [ossia il consorzio] non offriva i propri servizi, sul mercato, ad una pluralità di interlocutori economici ma si limitava a fungere da appaltatrice dei servizi che DSC [DHL Supply Chain] le richiedeva, per lo più erogati non con mezzi economici propri ma accendendo i subappalti corrispondenti*; *“DSC conseguiva perciò il risultato di avere (...) il controllo del lavoratore svolgendo funzioni proprie della figura datoriale, estranee allo schema formale dell’appalto*”; *“È stato anche accertato che IDS avesse rilevato di fatto la manodopera già impiegata nei depositi della DSC, abdicando quindi persino alla scelta del personale, subentrando in precedenti appalti e con l’applicazione delle tariffe già concordate con i vecchi fornitori e mai adeguate”*. (Cass., III, 27.1.2022, n. 16302).

<sup>2</sup> v. Cass., III, 27.1.2022, n. 16302, cit., commentata da A. VIGLIONE, *Interposizione illecita di manodopera e dichiarazione fraudolenta: per la prima volta l’ente va a processo per l’utilizzo di false fatture*, in *Le Società*, 2022, 11, p. 1296.

<sup>3</sup> Il testo del decreto è reperibile anche su *Sistema Penale*, 25.11.2022, con note di M.M. SCOLETTA e F. MUCCIARELLI.

<sup>4</sup> v. *Il Corriere della Sera*, ed. Milano, 24.11.2022, *“Milano, l’effetto Procura su DHL: 1500 assunzioni dopo l’inchiesta sui contratti illeciti”*.

<sup>5</sup> Cass., III, 28.10.2022, n. 45114; Cass., III, 10.2.2013, n. 12550.

<sup>6</sup> v. *La Repubblica*, 14.12.2022, *“Ai colossi della logistica Brt Bartolini e Geodis sequestro da 102 milioni: frode fiscale con finte cooperative per la manodopera”*; *Il Sole 24 Ore*, 22.6.2023, *“Esselunga, sequestrati 47,8 milioni per frode fiscale sulla manodopera”*. Lo stesso Procuratore capo, dott. VIOLA, nella sua relazione intitolata *Il sistema sanzionatorio tributario: questione applicative e futuri scenari*, in occasione del Convegno su *Il sistema sanzionatorio nella riforma tributaria*, a cura dell’Università LUISS, tenutosi a Milano il 19.6.2023, ha avuto modo di osservare come questo ambito d’intervento è stato uno di quelli in cui l’azione del suo Ufficio si è rivelata più incisiva.

<sup>7</sup> Sulla disciplina abrogata, cfr. G. DE SIMONE, *Titolarità dei rapporti di lavoro e regole di trasparenza*, Milano,

somministrazione (la cui disciplina oggi è confluita agli artt. 20 ss., d.lgs. 81/2015), è opinione comune tanto in giurisprudenza<sup>8</sup>, quanto in dottrina<sup>9</sup>, che tale innovazione normativa costituisca “un’eccezione non suscettibile né di applicazione analogica né di interpretazione estensiva”. Qualora non si rispettino i “rigidi schemi voluti del legislatore [...] si finisce per rientrare in forme illecite di somministrazione di lavoro” che sono assoggettate ai “principi enunciati in giurisprudenza in tema di divieto di intermediazione di manodopera”<sup>10</sup>. L’attuale disciplina dell’appalto lavoristico si modula in relazione, o meglio, in contrapposizione, con il nuovo istituto della somministrazione di manodopera, che costituisce il modello interpositorio “legalizzato”<sup>11</sup>. Il contratto d’appalto si distingue dalla somministrazione di lavoro per l’organizzazione dei mezzi necessari da parte dell’appaltatore e per l’assunzione da parte di quest’ultimo del rischio d’impresa. Nessun apporto organizzativo del somministratore è invece richiesto per l’adempimento del contratto di somministrazione di lavoro subordinato<sup>12</sup>.

Tracciare un discrimine netto tra la fattispecie dell’appalto e quella della somministrazione si rivela spesso operazione non semplice, soprattutto in settori dell’economia nei quali l’apporto del fattore lavoro si rivela preponderante rispetto a quello dei “mezzi” adoperati dall’appaltatore per eseguire la prestazione (c.d. appalti “labour intensive”<sup>13</sup>). La giurisprudenza ha, nel tempo, elaborato diversi criteri per distinguere i due fenomeni, considerando determinante, in primo luogo, il ruolo dell’appaltatore, che non può identificarsi con la “mera sussistenza di un potere

1995; M.T. CARINCI, *La fornitura di lavoro altrui*, in P. SCHLESINGER, *Il Codice Civile. Commentario*, Milano, 2000, p. 575; O. MAZZOTTA, *Rapporti interpositori e contratto di lavoro*, Milano, 1979; P. ICHINO, *Il contratto di lavoro*, in A. CICU-F. MESSINEO-L. MENGONI, *Trattato di diritto civile e commerciale*, XXVII, 2, Milano, 2000, pp. 399 ss.  
<sup>8</sup> Di recente, Cass. civ., IV, 17.9.2021, n. 1408; Cass. civ., IV, 4.4.2019, n. 15557; Cass. civ., IV, 16.4.2019, n. 18815; Cass. civ., IV, 19.12.2017, n. 2990.

<sup>9</sup> Tra i primi commentatori della riforma, F. SCARPELLI, *Artt. 27 e 28. Interposizione illecita, somministrazione irregolare, somministrazione fraudolenta*, in G. GHEZZI, *Il lavoro tra progresso e mercificazione*, Roma, 2004, p. 152: “È vietata la vendita di lavoro altrui, in qualsiasi forma venga realizzata: chi vuole acquisire e beneficiare del lavoro subordinato è tenuto ad assumere direttamente il lavoratore e a farsi carico di tutte le posizioni attive e passive implicate nel rapporto di lavoro”; ID., *Introduzione. Linee e problemi dei fenomeni di esternalizzazione*, in M. PERSIANI-F. CARINCI, *Trattato di diritto del lavoro*, VI (a cura di M. BROLLO), *Il mercato del lavoro*, Milano, 2012, p. 1436; P. ALBI, *Il contratto d’appalto*, in M. PERSIANI-F. CARINCI, cit., pp. 1606, 1607; R. DEL PUNTA, *Divieto di interposizione e responsabilità dell’interposto*, in *Dir. rel. ind.*, 2007, p. 506; R. DE LUCA TAMAJO-F. PATERNÒ, *Commento all’art. 29 del d.lgs. n. 276/2003*, in R. DE LUCA TAMAJO-G. SANTORO PASSARELLI, *Il nuovo mercato del lavoro*, Milano, 2007, pp. 427, 429; M.T. CARINCI, *L’unicità del datore di lavoro – quale parte del contratto di lavoro, creditore della prestazione e titolare di tutte le posizioni di diritto, potere, obbligo ad esso connesse – è regola generale nell’ordinamento giuslavoristico*, in *Arg. dir. lav.*, 2007, 4-5, pp. 1019 ss. In senso opposto, v. R. ROMEL, *L’elisir di lunga vita del divieto d’interposizione*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2005, 3, pp. 726 ss.; nonché il commento di S. RATTI a Cass. civ., SU, 26.10.2006, n. 22910, cit., in *Lav. n. giur.*, 2007, 3, p. 271.

<sup>10</sup> Cass. civ., SU, 26.10.2006, n. 22910, § 7.1 C.i.D.

<sup>11</sup> v. F. SCARPELLI, *Introduzione*, cit., p. 1437. Più recentemente, G. GAUDIO, *Organizzazioni complesse e tutela della persona che lavora*, Torino, 2021, pp. 52 ss.

<sup>12</sup> M.T. CARINCI, *Il concetto di appalto rilevante ai fini delle tutele giuslavoristiche*, in AA.VV., *Tutela e sicurezza del lavoro su appalti privati e pubblici. Inquadramento giuridico ed effettività*, Assago, 2011, p. 9. Conformemente, *Circ. Min. Lav.*, n. 5/2011.

<sup>13</sup> v. M.T. CARINCI, *Il concetto di appalto*, cit., p. 11.

organizzativo di tipo amministrativo (ad esempio in tema di ferie o permessi)”<sup>14</sup>. È dunque fondamentale che il giudice possa apprezzarne l’autonomia rispetto all’appaltante, che si estrinseca nell’esercizio diretto dei poteri di direzione e controllo sui propri dipendenti<sup>15</sup>, senza che vi siano ingerenze da parte dell’appaltatore.

A seguito della declaratoria di nullità del costruito interpositorio occultato mediante un appalto non genuino, possibile oggi solo su ricorso del lavoratore, l’art. 29, comma 3-bis, d.lgs. 276/2003 prevede l’instaurazione del rapporto di lavoro subordinato in capo all’effettivo utilizzatore” della prestazione, ossia il soggetto interponente. Pur non mancando illustri opinioni contrarie a riguardo<sup>16</sup>, la maggior parte della dottrina è concorde nel ravvisare portata costitutiva a questo rimedio, assegnandogli valenza sanzionatoria<sup>17</sup>.

Secondo i sostenitori del primo dei due orientamenti, all’esito dell’azione del lavoratore non viene individuato altro che il “vero” datore di lavoro, in modo tale che l’assetto giuridico successivo rispecchi il dato di fatto precedente, in cui il rapporto di lavoro subordinato dall’inizio risultava essere instaurato in capo al soggetto (vero “datore di lavoro”) che formalmente figurava come semplice appaltante. Invece, l’orientamento che raccoglie il maggior consenso fra i giuslavoristi vede l’interposizione nel rapporto di lavoro subordinato come una determinata fattispecie di illecito civile, cui fa seguito, su ricorso del lavoratore, la sanzione della costituzione (a effetto *ex tunc*) di un rapporto a tempo indeterminato in capo al soggetto “effettivo utilizzatore” delle prestazioni.

<sup>14</sup> Così Cass. civ., IV, 7.2.2017, n. 3178. Conf., Cass. civ., IV, 19.1.2017, n. 7796; Cass. civ., IV, 3.6.2014, n. 12357. Sotto la vigenza della l. n. 1369/1960, Cass. civ., IV, 28.1.2009, n. 5648; Cass. civ., IV, 22.3.2007, n. 18281; Cass. civ., IV, 24.4.2002 (dep. 5.10), n. 14302; nonché Cass. civ., IV, 28.3.2013, n. 7820.

<sup>15</sup> v. Cass. civ., VI, 25.6.2020, n. 12551; Cass. civ., IV, 14.2.2018, n. 27213; Cass. civ., IV, 10.6.2019, n. 15557; Cass. civ., VI, 17.11.2020, n. 26008. È così giudicata difforme rispetto al modello legale dell’appalto “*l’eventuale sovrapposibilità o interscambiabilità tra mansioni dei dipendenti dell’appaltatore e dell’appaltante*” (Cass. civ., IV, 14.2.2018, n. 27213; v. anche Cass. civ., IV, 7.2.2017, n. 3178; nonché, in dottrina, P. ALBI, cit., p. 1612); può essere altresì valorizzata la circostanza che sia il soggetto appaltante a farsi carico direttamente della retribuzione dei dipendenti dell’appaltatore (v. Cass. civ., IV, 6.4.2011, n. 7898).

<sup>16</sup> In particolare, O. MAZZOTTA, in *Rapporti interpositori e contratto di lavoro*, Milano, 1979; nonché, più recentemente, in *Somministrazione del lavoro e subordinazione: chi ha paura del divieto di interposizione?* In L. MARIUCCI, *Dopo la flessibilità, cosa? Le nuove politiche del lavoro*, Bologna, 2006; ed in *Gruppi di imprese, codatorialità e subordinazione*, in *Riv. giur. lav.*, 2013, 1, pp. 19 ss. Nello stesso senso, P. ALBI, cit., p. 1612. Secondo questi autori, le disposizioni rimediali rispetto all’attuazione dell’interposizione illecita nel rapporto di lavoro sono un portato necessario del tipo contrattuale inderogabile di lavoro subordinato di cui all’art. 2094 c.c.

<sup>17</sup> v., *ex multis*, L. CORAZZA, *La nuova nozione di appalto nel sistema delle tecniche di tutela del lavoratore*, in WP C.S.D.L.E. Massimo D’Antona (URL: <https://csdle.lex.unict.it/>), 2009, p. 9; EAD., *Somministrazione di lavoro e appalti*, in G. SANTORO PASSARELLI, *Diritto e processo del lavoro e della previdenza sociale*, Assago, 2014, p. 1664; M.T. CARINCI, *Il concetto di appalto*, cit., p. 18; R. DEL PUNTA, *Divieto d’interposizione e responsabilità dell’interposto*, cit., p. 507; diffusamente, v. G. GAUDIO, cit., pp. 30 ss. Sulla vecchia disciplina di cui alla l. n. 1369/1960, P. ICHINO, *Il contratto di lavoro*, cit., p. 403; P. BELLOCCHI, *Interposizione e subordinazione*, in *Arg. dir. lav.*, 2001, 1, p. 164; R. DEL PUNTA, *Appalto di manodopera e subordinazione*, in *Giorn. dir. lav. rel. ind.*, 1995, 4, p. 650. In giurisprudenza, per la disciplina abrogata, Cass. civ., SU, 1.10.1979, n. 5019 in *Giur. it.*, 1980, I, 1, p. 610; conf. Cass. civ., IV, 4.2.1988, in *Riv. giur. lav.*, 1988, 2, p. 345, nt. L. MENEGHINI. Più recentemente, sembra giungere alla stessa conclusione Cass. civ., IV, 23.11.2010, n. 23634, v. § 4.1 C.i.D.

Adottando quest'ultima impostazione, non si può affermare che tra le parti non sia intercorsa alcuna "operazione economica" sul piano fattuale, come invece si potrebbe sostenere avendo a riferimento la prima delle due concezioni di interposizione, dove la pronuncia giudiziale non fa che esplicitare un determinato assetto negoziale vigente tra lavoratore e datore già *ab intitio*: infatti il giudice è chiamato a sussumere dei fatti (attraverso gli indici sopra elencati) in una determinata fattispecie di illecito, per poi applicare una sanzione. Questa considerazione aiuta a focalizzare l'oggetto dei successivi paragrafi: se l'interposizione illecita di manodopera non è un'operazione "materialmente" inesistente, vengono in esame ulteriori nozioni di "inesistenza", rilevanti ai fini della fattispecie di cui all'art. 2, d.lgs. 74/2000.

### 3. A proposito di "inesistenza giuridica".

Agli effetti del disposto di cui all'art. 1, lett. a), del d.lgs. 74/2000 che qualifica come "inesistenti" tutte quelle operazioni "non realmente effettuate in tutto o in parte", la giurisprudenza considera tali anche fattispecie negoziali nelle quali il rapporto documentato in fattura non corrisponde, anche parzialmente, al negozio realmente posto in essere dalle parti<sup>18</sup>. Questa concettualizzazione, di cui la giurisprudenza si serve in diversi campi<sup>19</sup>, prende il nome di "inesistenza giuridica", a significare proprio che la valutazione del giudice penale non è incentrata sull'esistenza o meno, nella realtà fattuale, dell'operazione documentata, ma sulla discrepanza tra la qualificazione della stessa così come emergente dall'elemento documentale (la fattura) e quella che deve esserne offerta sulla base delle norme inderogabili dell'ordinamento giuridico. Così, costituisce un fatto penalmente rilevante ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 74/2000, l'aver fornito nella fattura, o nel documento ad essa equipollente *ex art. 1, lett. a)*, del medesimo decreto una determinata qualificazione dell'operazione compiuta, laddove l'ordinamento ne impone inderogabilmente (a pena dell'invalidità in diritto civile) una diversa: *"anche laddove un'operazione sia intercorsa tra le parti cui si riferisce il documento fiscale, ma si tratti di un'operazione avente qualificazione giuridica diversa da quella attestata dal documento in parola, occorre infatti riconoscere che quell'operazione economica la cui rappresentazione viene fornita nel documento fiscale non esiste nella realtà: in breve, anche*

---

<sup>18</sup> A. LA ROSA, *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74/2000). Elemento oggettivo del reato*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2022, p. 453; V.E. FALSITTA-M. FAGGIOLI, *La normativa di riferimento e le definizioni legali*, in F. PALAZZO-C.E. PALIERO, *Trattato teorico pratico di diritto penale*, XIII, *I reati tributari* (a cura di R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI), Torino, 2017, p. 46; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 119.

<sup>19</sup> V. Cass., III, 6.3.2008, n. 13975, *Stamperia Giuseppe Carcano*, in un caso di finanziamento alla società controllata dissimulato mediante un finto acconto su forniture; Cass., III, 20.6.2012, n. 28619, in un caso in cui la cessione di quote societarie veniva riportata in fattura come prestazioni di consulenza; Cass., III, 8.11.2012, n. 11838, in un caso in cui l'imputato ha effettuato un finanziamento in favore della controparte, facendo figurare l'operazione in fattura come la prestazione di un *leasing*; Cass., V, 16.1.2013, n. 36859, in tema di c.d. *dividend washing*, caso in cui attraverso operazione societarie si "mascherano" da plusvalenze esenti quelli che sono sostanzialmente dei dividendi.

*l'inesistenza giuridica sembra per lo più risolversi in un'inesistenza materiale*<sup>20</sup>. In tema di interposizione illecita di manodopera, la giurisprudenza tende a ravvisare questa tipologia di inesistenza pur dovendo ammettere che una determinata operazione sia intercorsa fra le parti: infatti, *“se non si può disconoscere che lo sia da un punto di vista fenomenico, è altrettanto evidente che non è l'operazione riferita dalle fatture, mai posta in essere e dunque inesistente”*<sup>21</sup>.

Un costante orientamento dottrinale si pronuncia invece per la rilevanza penale delle sole operazioni inesistenti *“in rerum natura”*<sup>22</sup>: come si è autorevolmente argomentato, *“deve privilegiarsi un approccio di tipo economico-sostanziale al tema dell'inesistenza oggettiva della operazione: ciò che dovrebbe rilevare ai fini di ritenere integrato l'elemento dell'inesistenza oggettiva è che si sia effettivamente verificato il trasferimento di ricchezza che è attestato nel documento fiscale, prescindendo – almeno in sede penale – dall'eventuale divergenza tra il titolo giuridico indicato nel documento rilevante e quello che si attribuisce all'operazione accertata nella sua consistenza effettuale”*<sup>23</sup>. Secondo alcuni autori, infatti, le ipotesi di *“inesistenza giuridica”* non sono veramente lesive dell'interesse fiscale all'integrità del gettito laddove il costo esposto in dichiarazione sia stato effettivamente sostenuto da colui che ha fruito della prestazione, realmente eseguita e documentata in fattura, ancorché qualificata in violazione di norme imperative, violazione che si riflette semmai sull'accertamento fiscale<sup>24</sup>.

<sup>20</sup> Così P. ALDROVANDI, in AA.VV., *Diritto penale dell'economia*, I, Assago, 2019, p. 15. Nello stesso senso anche A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Assago, 2020, p. 223; E. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in A.L. GIARDA-A. PERINI-G. VARRASO, *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016, p. 203; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 55; A. TRAVERSI-S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, p. 174.

<sup>21</sup> Cass., III, 20.3.2013, n. 24540, *De Momi*. Sulla stessa vicenda, riguardante una società che reclutava forza lavoro per il settore dell'edilizia, v. altresì Cass., III, 26.9.2012, n. 38754; Cass., III, 5.12.2012, n. 25812. In una vicenda che ha coinvolto una società attiva nella logistica per i servizi nel campo dell'alta moda, v. Cass., III, 14.3.2019, n. 31202, *Soave*. Di recente, in un procedimento a carico di un imprenditore edile che aveva utilizzato forza lavoro proveniente da altre due società simulando con esse un rapporto di appalto, argomenta negli stessi termini Cass., III, 28.10.2022, n. 45114.

<sup>22</sup> L'espressione ha avuto una certa fortuna tra i primi commentatori del d.lgs. 74/2000: v. L. IMPERATO, sub art. 1, in I. CARACCIOLI-A. GIARDA-A. LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, p. 41; R. BRICCHETTI, *Operazioni inesistenti: da diciotto mesi a sei anni*, in *Guida dir.*, 2000, 14, p. 76; L.D. CERQUA-C.M. PRICOLO, *La riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e su valore aggiunto*, parte I, in *Dir. pen. e proc.*, 2000, 5, pp. 575 ss.; N. ZANOTTI, sub art. 8, in E. MUSCO, *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, p. 180.

<sup>23</sup> G. DI VETTA, *I reati di dichiarazione fraudolenta*, in A. GIOVANNINI-A. DI MARTINO-E. MARZADURI, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, I, Milano, 2016, p. 577. Nello stesso senso anche M. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000, p. 110; ID., *Osservazioni in tema di “inesistenza giuridica”*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2008, p. 35, nt. a Trib. Trento, 24.5.2007, n. 207, che si pronunciava per l'irrilevanza penale di operazioni meramente *“giuridicamente inesistenti”*.

<sup>24</sup> A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Assago, 2012, p. 14. Così, la *“vestizione”* da canoni di leasing di rate di un mutuo (caso di Cass., III, 8.11.2012, n. 11838, cit.) integra un'operazione inesistente *“nell'ipotesi in cui manchi il bene finanziato, nel senso che il protagonista attivo della prestazione che emette la fattura non ha provveduto a fornire il bene”*, ipotesi di inesistenza tutt'altro che *“giuridica”*, ma motivata dall'effettiva mancanza della prestazione; e, allo stesso modo, la società che mascheri da acconti su forniture dazioni di denaro a favore della sua controllata, in realtà effettuate a mero titolo di finanziamento (caso di Cass., III,



Aderendo a simili considerazioni, si vuole evidenziare come nella casistica trattata in questa sede non sembra in realtà corretto riferirsi ad un concezione di “inesistenza giuridica” di operazioni poste in essere in violazione di un tipo contrattuale prestabilito, quanto piuttosto, stante la loro invalidità, si dovrebbe affermare la loro “esistenza” dal punto di vista giuridico, oltre che materiale, nel senso che, proprio in quanto “esistenti”, le operazioni possono essere considerate imponibili secondo la disciplina tributaria di riferimento. Quindi possono essere legittimamente portati in deduzione i relativi costi ai fini delle imposte dirette, e l’IVA assolta a monte può essere detratta dal soggetto passivo secondo il meccanismo di rivalsa-detrazione di cui agli artt. 18 e 19, d.p.r. 633/1972.

Per quanto riguarda la contestazione relativa all’evasione dell’IVA, ciò è esplicitato da giurisprudenza costante della Corte di Giustizia: “il principio di neutralità fiscale osta [a] ad una distinzione generalizzata tra contratti illeciti e leciti”<sup>25</sup>, a meno che, in base alle caratteristiche particolari del bene o del servizio in questione, non possa essere “esclusa qualsiasi concorrenza fra un settore economico lecito e uno illecito”<sup>26</sup>. Infatti, come riconosciuto dalla nota sentenza Kittel, fondamentale per la definizione del diritto di detrazione di cui all’art. 168 Dir. 2006/112/CE, già art. 17 Dir. 77/388/CE (c.d. “sesta direttiva”), tale disposizione “deve essere interpretat[a] nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l’annullamento del contratto di vendita — per effetto di una disposizione di diritto civile che sanziona tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all’ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall’alienante — comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla deduzione dell’IVA. Al riguardo, è irrilevante la questione se detta nullità derivi da una frode all’IVA o da altre frodi”<sup>27</sup>. Al di là dei criteri su cui il giudice nazionale deve orientarsi per stabilire entro quali limiti il soggetto passivo non ha diritto a detrarre l’IVA assolta a monte, quello che importa osservare ai fini di questo contributo è che la mera discrepanza tra la fattispecie realmente posta in essere e il modello negoziale lecito non è sufficiente a fondare l’esclusione del contribuente dallo stesso diritto, dal momento che

---

6.3.2008, n. 13975, cit.) “realizza una divergenza tra l’operazione documentata in fattura e quella posta in essere” che va qualificata, più che come “inesistenza giuridica”, come inesistenza oggettiva assoluta e materiale, “perché l’operazione (fornitura di beni) non si è perfezionata materialmente” (v. *ibidem*, pp. 16 e 17).

<sup>25</sup> CGCE, 28.5.1998, C-3/97, *Goodwin & Unstead*.

<sup>26</sup> Ivi, § 12. Nello stesso senso, in un caso in cui si afferma che, essendo esclusa “qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e uno illecito, il non assoggettamento ad IVA non può compromettere il principio di neutralità fiscale”, CGCE, 11.6.1998, C-230/87, *Fischer*, che ritiene imponibile l’attività di organizzazione di giochi d’azzardo priva di autorizzazione e quindi illecitamente svolta, dal momento che parimenti soggette all’IVA sono le attività dello stesso tipo, ma autorizzate, che con questa si trovano quindi a concorrere. Diversamente, “l’importazione o la cessione di stupefacenti o denaro falso, la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è per definizione vietata e che possono dar luogo unicamente a provvedimenti repressivi, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva [Dir. 77/388/CE] e non fanno sorgere alcuna obbligazione fiscale in materia di IVA”. Così CGCE, cit., *Fischer*, § 19; CGCE, 28.2.1984, C-294/82, *Einbergher*, §§ 19 e 20; CGCE, 5.7.1988, C-289/86, *Happy Family*, § 17. Per una ricognizione più approfondita, A.M. PERRINO, *Le relazioni pericolose tra le categorie civilistiche e i presupposti impositivi nel diritto unionale*, in *Dir. proc. trib.*, 2021, 2, p. 184.

<sup>27</sup> CGUE, 6.7.2006, C-439/04 e C-440/04, *Kittel*, § 52. Nello stesso senso, CGUE, 21.6.2012, C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dàvid*, §§ 44-46 e 60.

la prestazione o la cessione hanno realmente avuto luogo: “Quando ricorrono le condizioni sostanziali e formali previste dalla sesta direttiva per il sorgere e l’esercizio del diritto alla detrazione, non è compatibile con il regime del diritto alla detrazione previsto dalla detta direttiva sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l’operazione interessata si collocava nell’ambito di un’evasione commessa dal fornitore (...)”<sup>28</sup>.

Ancor meno giustificata appare la contestazione di evasione con riguardo alle imposte sui redditi, a maggior ragione a seguito dell’introduzione nel nostro ordinamento dell’art. 14, comma 4, della legge 537/1993, il quale dispone che nelle categorie di reddito di cui all’art. 6, comma 1, TUIR, “devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti, o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo”<sup>29</sup>. Per le finalità che guidano l’accertamento tributario, infatti, è indifferente che la fattispecie negoziale scelta dalle parti non sia applicabile per legge all’operazione da loro realmente realizzata, integrando così un “illecito civile” (che infatti, nel caso di illecito ricorso alla manodopera attraverso un intermediario “travestito” da appaltatore è sanzionato con la costituzione *ex novo* di un rapporto di lavoro in capo all’appaltante): l’art. 53 Cost. ricollega infatti l’obbligazione tributaria alla “capacità contributiva” del soggetto passivo, giustificando la tassazione della ricchezza “sulla base dell’attitudine, in concreto, della stessa, a concorrere alle pubbliche spese, senza esprimere su di essa alcun [ulteriore] giudizio di valore”<sup>30</sup>.

La conclamata illiceità dell’interposizione non sembra così essere sufficiente, a maggior ragione prendendo come riferimento la sua rilevanza a livello giuridico, a supportare un’affermazione di “inesistenza” dell’operazione in sé.

---

<sup>28</sup> CGUE, 22.10.2015, C-277/2014, PPUH Stehcomp, §§ 47-49.

<sup>29</sup> La dottrina tributaristica non è concorde sull’attribuzione a questa norma di portata innovativa o piuttosto meramente ricognitiva, e quindi se l’invalidità del contratto abbia di per sé effetti sull’integrazione del presupposto impositivo per le imposte dirette. In termini generali, A. CARINCI, *L’invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, pp. 244 ss.; G. GIUSTI, *Patologia negoziale e imposizione tributaria*, Milano, 2022, pp. 126 ss. A favore della prima ipotesi, M. NUSSI, *Imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, p. 183, secondo cui “la sostanziale irrilevanza delle patologie civilistiche è (...) giustificata dall’evidenza che assume in chiave tributaristica il trasferimento del provento, ossia la percezione in capo al reddituario”. Su posizioni opposte si assestano, tra gli altri, S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell’elusione fiscale*, Padova, 1992, p. 81; nonché lo stesso A. CARINCI, ult. cit., p. 253.

<sup>30</sup> G. GIUSTI, cit., p. 166. v. anche G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2013, p. 56, che specifica anche come si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva una disposizione che aggravi la posizione fiscale del contribuente per il solo fatto di aver commesso un illecito, spettando il contrasto alla violazione delle norme imperative ad altri settori dell’ordinamento; nonché A. SALVATI, *I proventi illeciti e la disciplina positiva comunitaria ed interna*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1108, dove afferma che “la qualificazione giuridica del dato economico si riferisce esclusivamente alla necessaria effettività ed attualità della capacità contributiva, ma non alla sua liceità. Ciò a dire che vige nell’ordinamento un principio di neutralità fiscale, ovvero una sostanziale indifferenza del legislatore tributario nell’assoggettare ad imposizione attività lecite e attività che lecite non sono”.

#### 4. Operazioni “soggettivamente” inesistenti o simulate.

Si considerano “operazioni inesistenti” ai sensi dell’art. 1, lett. a), del d.lgs. 74/2000, anche quelle riferite “a soggetti diversi da quelli effettivi”, realmente parte del negozio giuridico documentato. Si tratta di *“ipotesi in cui la fattura risulti mendace (...) in relazione alla corretta identificazione delle parti del rapporto negoziale, con conseguente dissociazione tra il soggetto indicato, a seconda dei casi come cedente/prestatore (nel caso in cui la falsità cada sull’emittente) o come cessionario/committente (nel caso in cui la falsa rappresentazione attenga, invece, al destinatario della fattura) e l’effettiva controparte contrattuale”*<sup>31</sup>. Nel caso della c.d. “inesistenza soggettiva”, quindi, non vi sono dubbi che sia indifferente, ai fini dell’accertamento del fatto tipico, che il soggetto, la cui partecipazione all’operazione è indebitamente documentata, “esista” *in rerum natura*, e che invece sia fondamentale verificarne l’alterità rispetto alla controparte effettiva, la quale non risulta dai documenti fiscali.

In questa sede è importante prima di tutto distinguere il caso dell’inesistenza soggettiva da quello della simulazione relativa soggettiva: uno schema in cui all’esterno figura come parte del negozio un soggetto che, in base ad un accordo dissimulato, è diverso da colui sul quale effettivamente si intendono trasferire gli effetti giuridici del contratto. L’introduzione nel sistema penal-tributario, con la riforma operata dal d.lgs. 158/2015, della lettera g)-bis all’art. 1, che definisce le operazioni “simulate”, richiamate nella fattispecie del reato di cui all’art. 3, come quelle “apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte”, si accompagnerebbe, a parere di alcuni autori<sup>32</sup>, ad un criterio di distinzione tra le ipotesi di dichiarazione fraudolenta alternativo e complementare a quello del mezzo adoperato per la commissione della condotta incriminata: ossia la natura “inesistente” o “simulata” dell’operazione esposta nella dichiarazione “fraudolenta”. Solo nel fenomeno della simulazione si assisterebbe quindi ad una discrepanza tra realtà “documentale” e realtà “effettuale”, ossia tra il “programma negoziale” che emerge dall’attestazione che ne danno le parti nel supporto documentale e quello su cui effettivamente improntano il proprio agire<sup>33</sup>. Ma la giurisprudenza, dal canto suo, continua a tracciare la differenza tra gli ambiti delle due fattispecie di dichiarazione fraudolenta esclusivamente attenendosi al diverso supporto documentale attraverso cui si esprime la condotta: *“Il discrimine tra i due reati previsti non è dato dalla natura dell’operazione, ma dal modo in cui essa è documentata (...), poiché alla particolare idoneità probatoria della fattura corrisponde una maggiore capacità decettiva delle*

---

<sup>31</sup> A. LA ROSA, cit., p. 454. Nello stesso senso, V.E. FALSITTA-M. FAGGIOLI, *La normativa di riferimento e le definizioni legali*, cit., p. 49; G. L. SOANA, cit., p. 125.

<sup>32</sup> v. G. DI VETTA, cit., pp. 620, 621; V.E. FALSITTA-M. FAGGIOLI, cit., pp. 106-108.

<sup>33</sup> Come afferma G. DI VETTA, cit., p. 667: *“Se la simulazione si sostanzia in un’operazione negoziale volta alla creazione di un’apparenza contrattuale, a fronte, eventualmente, di un diverso regolamento di interessi (contratto dissimulato), l’inesistenza oggettiva concerne le ipotesi in cui è viceversa ravvisabile l’insussistenza in rerum natura delle attribuzioni giuridico-patrimoniali che formano l’oggetto dell’operazione documentata su fattura o altro documento”*.

*falsità commesse utilizzando proprio tali documenti*<sup>34</sup>. Questo comporta di fatto la disapplicazione dell'art. 1, nel testo successivo alla riforma, dal momento che lo stesso distingue chiaramente (alle lettere a) e g-bis)) le operazioni "simulate" da quelle "inesistenti". Resta tuttavia confermata nel sistema dei reati fiscali la clausola di sussidiarietà posta in apertura dell'art. 3. Ciò ha spinto qualche autore a definire l'operazione "simulata", ai fini dell'integrazione della fattispecie incriminatrice, come quella "*documentata mediante fatture o altri documenti equipollenti*" che "*è posta a supporto di una dichiarazione mendace relativa ad elementi attivi*", proprio perché la fattispecie di cui all'art. 2 non fa riferimento che all'indicazione di "elementi passivi fittizi"<sup>35</sup>. Un concorrente indirizzo dottrinale designa invece i casi di "simulazione relativa soggettiva" come ipotesi di "interposizione fittizia"<sup>36</sup>, e cioè fattispecie negoziali che prevedono agli effetti esterni la presenza di un intermediario il quale, nell'effettivo programma cui si attengono le parti, non ha il ruolo che dovrebbe ricoprire sulla base del rapporto contrattuale simulato che traspare all'esterno<sup>37</sup>. La differenza tra questo tipo di interposizione e quello in cui l'intermediario è un soggetto privo di qualsiasi consistenza nella realtà o di qualsiasi ruolo all'interno della triangolazione (la quale si riduce così ad un semplice rapporto bilaterale tra interponente e cedente/prestatore), che è in concreto molto labile, costituirebbe, secondo tale concezione, il *discrimen* tra le due fattispecie di dichiarazione fraudolenta<sup>38</sup>. La giurisprudenza prevalente non accoglie,

<sup>34</sup> Cass., III, 1.4.2020, n. 10196; conf. Cass., III, 1.8.2017, n. 38185.v. anche Corte costituzionale, ord. 6.2.2019, n. 15.

<sup>35</sup> F. CINGARI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in F. PALAZZO-C.E. PALIERO, *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, XIII, *I reati tributari* (a cura di R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI), Assago, 2017, p. 211. v. anche A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta*, cit., p. 231; A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale"*, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 70.

<sup>36</sup> Questa assimilazione concettuale ha solide basi nella dottrina civilistica, *ex multis*, C.M. BIANCA, *Diritto civile*, vol. 3, *Il contratto*, Milano, 1997, p. 657; R. SACCO, *Simulazione (diritto civile)*, in *Enc. Giur.*, XXVIII, Roma, 1992; A. TORRENTE-P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2017, p. 609; A. GENTILI, *Simulazione nei negozi giuridici*, in *Dig. civ.*, XVIII, Torino, 1999, p. 513, per il quale "*si ha simulazione soggettiva nei casi di interposizione fittizia, in cui risulta ai terzi esser parte del rapporto persona diversa da quella che assume gli stessi diritti o doveri nel rapporto fra le parti*".

<sup>37</sup> v. F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, vol. 2, *Le obbligazioni e i contratti*, tomo I, *Obbligazione in generale, contratti in generale*, Padova, 2004, pp. 341 ss., per il quale l'interposizione fittizia di persona "*è una particolare specie di simulazione relativa, che investe l'identità delle parti*".

<sup>38</sup> Tra i primi commentatori della riforma, S. PUTINATI, sub art. 3, in C. NOCERINO-S. PUTINATI, cit., p. 54: "*Le aggiunte e le specificazioni della condotta tipica di cui al novellato art. 3 non sembrerebbero da leggersi solo nella prospettiva di una descrizione più dettagliata e precisa del concetto di fraudolenza, ma, una volta allargata la platea dei destinatari, si potrebbe concludere che la ratio legis sia stata proprio quella di (ri)portare nell'ambito applicativo dell'art. 3 le ipotesi espressamente descritte di simulazione che non siano abuso del diritto, e lasciare alla disciplina dell'art. 2 tutto ciò (c.d. "sottostante") che venga riflesso nelle fatture, ma che sia materialmente inesistente*". Successivamente, v. E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016., p. 134: "*Novellando l'art. 3 e le definizioni di cui all'art. 1, d.lgs. 74/2000, la lett. g-bis), la riforma pone una netta distinzione fra inesistenza soggettiva e interposizione fittizia o simulata: si ha inesistenza soggettiva laddove si riscontri semplicemente una falsa indicazione del cessionario-committente (...); si ha, invece, "interposizione fittizia" secondo la definizione della lett. g-bis), laddove l'operazione sia "simulata" anche in senso civilistico (...)*"; A. LA ROSA, cit., p. 461, *passim*, la quale parla di "*distinzione tra i casi di vera e propria interposizione negoziale, nei quali un preciso accordo di natura triangolare tra interponente e interposto e, a seconda dei casi, fruitore o prestatore del bene o del servizio (...)* ed i casi

come è intuibile, questo orientamento, continuando a ravvisare l'elemento distintivo tra le due fattispecie a partire esclusivamente dal supporto con cui l'operazione "fraudolenta" è documentata. In quest'ottica, posta la discrepanza tra dato documentale e dato fattuale, l'interposizione di un soggetto che non ha preso parte al negozio, a differenza di quanto attestato dalle fatture, è sempre "fittizia". È così affermazione ricorrente quella per cui *"l'inesistenza soggettiva dell'operazione documentata in fattura (...) ricorre ogniqualvolta ci sia un'interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive dell'operazione contrattuale"*<sup>39</sup>. A tal proposito, si è definita come interposizione fittizia quella *"finalizzata fin da principio esclusivamente a frapporre uno "schermo" fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, sicché l'interposto non risulti, dal punto di vista economico, parte effettiva nella transazione commerciale all'origine dell'emissione del documento fiscale"*<sup>40</sup>.

Va anche puntualizzato che oggetto di repressione da parte della disciplina lavoristica di riferimento, cui si è brevemente accennato all'inizio, non risulta essere tanto il fenomeno della simulazione, proprio dal momento che lo stesso può essere fatto valere in qualsiasi momento già ai sensi dell'art. 1415 c.c., quanto piuttosto il fenomeno dell'interposizione realmente posta in essere dalle parti, in cui *"il contratto di lavoro tra lavoratore e interponente è voluto proprio per evitare la costituzione del rapporto di lavoro con l'imprenditore interposto, che acquisisce così forza lavoro mediante lo pseudoappalto"*<sup>41</sup>.

Dall'interposizione "fittizia" va invece distinta l'interposizione "reale", ossia quella triangolazione che ha veramente luogo fra i soggetti coinvolti e nella quale il soggetto interposto riceve e ritrasferisce effettivamente determinati rapporti giuridici in capo all'interponente. Non vi è dunque alcuna "apparenza contrattuale" ma, al contrario, il programma negoziale perseguito dalle parti è "realmente" quello che traspare all'esterno<sup>42</sup>. È stato sostenuto che, al più, questo costrutto sarebbe idoneo ad eludere la disciplina fiscale, permettendo a chi la attua di approfittare di un regime più vantaggioso che, ove ne ricorrano i requisiti, può rilevare ai sensi dell'art. 10-bis della legge 212/2000<sup>43</sup>. A ben vedere, tuttavia, sembra che non ci siano ragioni, all'interno del sistema penale tributario, per escludere che esso trovi applicazione anche nei casi in cui, in base alla normativa di riferimento, il rapporto interpositorio debba considerarsi invalido, posto che non è affatto dimostrato che il negozio nullo sia allo stesso tempo giuridicamente "irrilevante", ma anzi, come si è evidenziato in precedenza, la disciplina di riferimento, e in particolare quella tributaria, può attribuirgli determinati effetti, in relazione agli interessi tutelati. Il fenomeno dell'elusione fiscale, infatti, non comporta la

---

*di totale estraneità del soggetto indicato in fattura all'operazione negoziale". contra, v. A. LANZI-P. ALDROVANDI, cit., p. 267, nt. 156.*

<sup>39</sup> Cass., III, 12.11.2019, n. 10916. Conf: Cass., III, 3.5.2016, n. 35587; Cass., III, 6.10.2015, n. 46857; Cass., III, 11.4.2017, n. 38185.

<sup>40</sup> A. LANZI-P. ALDROVANDI, cit., p. 231.

<sup>41</sup> A. VALLEBONA, *Istituzioni di diritto del lavoro*, II, p. 819.

<sup>42</sup> Già il F. FERRARA, in *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, p. 220, aveva sottolineato come l'interposizione reale non configuri un'ipotesi di simulazione, attuandosi *"quando l'interposto acquisisce da un terzo un diritto per trasferirlo all'interponente"* infatti egli, in quanto "intermediario" *"sta nel mezzo per ricevere e ritrasferire o per obbligarci ad essere esonerato"*.

<sup>43</sup> cfr. A. LANZI-P. ALDROVANDI, cit., p. 232.

violazione diretta di precetti tributari, ma il loro utilizzo, ai fini di ricavarne un “indebito vantaggio”, in modo disfunzionale rispetto alla *ratio* che ne giustifica l’applicazione. Nulla impedisce quindi che si possa parimenti escludere la rilevanza penale del fenomeno interpositorio che, quantunque in violazione delle norme tributarie di riferimento, non comporta l’indicazione in fattura di soggetti che non vi hanno preso parte effettivamente. A questo proposito, la Cassazione ha affermato che “*non si avrebbe un’operazione fittizia ove taluno, senza alcun accordo fraudolento con le controparti prendesse effettivamente parte ad un’operazione commerciale al solo fine di realizzare guadagni attraverso la violazione dei propri obblighi fiscali*”<sup>44</sup>.

Questo assunto viene però disatteso nella casistica riguardante il fenomeno dell’interposizione illecita di manodopera, nel momento in cui si afferma che “*le operazioni (...) sarebbero in ogni caso soggettivamente inesistenti, perché al più potrebbero riferirsi a prestazioni lavorative svolte direttamente dai singoli lavoratori, i quali avrebbero il diritto di chiedere al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest’ultimo (...) stante l’invalidità dell’originario rapporto di somministrazione*”<sup>45</sup>. In altri termini, proprio perché l’interposizione di manodopera integra un illecito nell’ordinamento giuslavoristico, ai fini dell’applicazione della norma penale essa costituisce un’operazione inesistente nella realtà, dove quello che si verifica altro non è che l’instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato in capo all’interponente.

Secondo un orientamento dottrinario piuttosto diffuso, al contrario, sarebbe irrilevante, ai fini dell’accertamento penale, che tale accordo sia qualificabile come illecito nel sistema civilistico di riferimento, dovendosi invece a tal fine arrivare ad escludere, nel caso concreto, l’effettivo coinvolgimento del soggetto documentato come interposto, il quale deve risultare nei fatti “estraneo” rispetto ad una triangolazione che

---

<sup>44</sup> Cass., II, 8.5.2008, n. 21566. È parimenti noto ai commentatori il caso di Cass., III, 26.11.2008, n. 3203, dep. 23.1.2009 (in *Il Fisco*, 2009, 26, p. 4268, nt. V. CARDONE-F. PONTIERI; *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 121, nt. T. ROTELLA; *Corr. trib.*, 2009, p. 867, nt. G.B. PORTALE), in cui l’amministratore di una società era stato imputato del reato di cui all’art. 2, d.lgs. 74/2000, per aver portato in deduzione nella dichiarazione dei redditi di questa spese affrontate per lavori di ristrutturazione di un appartamento preso in locazione dalla società quale domicilio per lui e la sua famiglia. Alla qualificazione del fatto operata dai giudici di merito, per cui la società risulta essere soggetto interposto tra l’esecutore delle prestazioni lavorative e l’amministratore beneficiario, il quale non figura nelle fatture per consentire a questa di dedurre le relative spese dal proprio reddito, si oppone quella risultante dalla sentenza di Cassazione, che rileva come tale triangolazione trovasse conforto nel dato fattuale emergente dalle risultanze probatorie: sicché la società, quale effettivo committente delle prestazioni in questione, per quanto a beneficio del proprio amministratore, non fosse da qualificarsi come soggetto “inesistente”, ossia “*del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell’importo della relativa prestazione*”.

<sup>45</sup> Cass., III, 27.1.2022, n. 16302, cit. Negli stessi termini, e tutte e tre sulla stessa vicenda, Cass., III, 4.3.2021, n. 8809; Cass., III, 7.4.2021, n. 32877; Cass., III, 2.2.2022, n. 11633, *Casanova*. Più recentemente, Cass., III, 10.2.2023, n. 12550. In termini parzialmente diversi, Cass., III, 11.12.2019, n. 16435, Cass., III, 9.11.2018, n. 24540: in entrambi i casi viene contestato al contribuente infedele, più che di aver stipulato contratti sostanzialmente integranti una fattispecie interpositoria illecita, di essersi servito, in modo da beneficiare di un regime fiscale più favorevole, di un soggetto appositamente costruito per assumere il ruolo di interposto, al di là quindi di un giudizio sulla liceità di tale interposizione.

risulta tale solo nelle fatture, oppure l' idoneità stessa del soggetto a figurare come autonomo centro di imputazione giuridica e intermediario dei rapporti che verranno trasferiti in capo all'interponente: il discrimine tra interposizione fittizia e reale dovrebbe essere tracciato quindi sulla base di un criterio sostanziale di identificazione della funzione effettivamente ricoperta dall'interposto. Deve dunque qualificarsi come fittizia l'interposizione del soggetto "privo di un' apprezzabile funzione economico-manageriale nello scambio, di una consistenza patrimoniale"<sup>46</sup>. Le risultanze che documentano la "non operatività economica" del soggetto interposto possono inoltre suffragare la "non alterità" dello stesso rispetto all'interponente, che potrà quindi essere identificato come soggetto cui avrebbe dovuto far riferimento la fattura al fine di documentare elementi passivi non "fittizi": in questo senso, il soggetto "effettivo" è diverso da quello indicato in fattura. Questa dimostrazione di "non alterità" dell'interposto rispetto all'interponente passa quindi attraverso l'accertamento in capo al primo di una funzione "eminentemente passiva di mero intestatario del cespite produttivo (fiducia cum amico), laddove invece l'effettiva funzione o finalità gestoria del ruolo investito connoterebbe come reale l'istituto interpositorio (fiducia cum creditore)"<sup>47</sup>. E come "creditore" nel rapporto fiduciario, l'interposto deve risultare "portatore di un proprio interesse, apprezzabile e significativo sotto il profilo economico", non rilevando, ai fini della distinzione tra i due tipi di interposizione, le "modalità dell'attribuzione patrimoniale" del cespite in capo a costui, siano queste simulate, o meno<sup>48</sup>. È questo il caso della società "cartiera", la cui stessa struttura, prevalentemente priva di riscontri al di fuori del dato documentale, si dimostra inadeguata al compendio negoziale che le è attribuito sulla base della documentazione<sup>49</sup>.

È quindi necessario tenere ben distinti, ai fini dell'accertamento penale "i casi rozzamente palesi di inesistenza reale della società interposta, a struttura meramente "cartacea" (...) dalle ipotesi in cui le società interposte "hanno effettiva consistenza strutturale (uffici diversi con propri dipendenti) e regolarità di gestione amministrativa" dimodoché la catena commerciale trovi una sua "valida giustificazione economica"<sup>50</sup>. Possono infatti darsi casi in cui una società, provvista di una struttura imprenditoriale autonoma, in ragione di proprie necessità gestionali decida di generare fatture per prestazioni mai realizzate

---

<sup>46</sup> G. DI VETTA, cit., p. 600. v. anche A. LOVISOLO, *Possesso di reddito e interposizione di persona*, in *Dir. prat. Trib.*, 1993, 1., p. 1700; F. ANTONACCHIO, *Interposizione fittizia e reale nel delitto di frode fiscale*, in *Il Fisco*, 2005, 36, p. 5673.

<sup>47</sup> Così A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, Assago, 2011, p. 42, (enfasi dell'Autrice).

<sup>48</sup> Sempre A. LOVISOLO, *Possesso di reddito*, cit., p. 1700, (enfasi dell'Autore).

<sup>49</sup> In questo senso, C.M. PRICOLO, sub art. 2, in I. CARACCIOLI-A. GIARDA-A. LANZI, cit., p. 105; A. PERINI, *La tutela penale della dichiarazione fiscale*, in C. SANTORIELLO, *La disciplina penale dell'economia*, vol. 2, Torino, 2008, p. 121, secondo cui "indubbia appare la precipua vocazione della fattispecie [di cui all'art. 2] a colpire l'interposizione fittizia di soggetti che, apparentemente parti di un rapporto commerciale, in realtà fungono da mero "paravento" per dissimulare l'effettivo contraente"; P. VENEZIANI, *Emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti: asimmetrie dei modelli criminosi e forme di manifestazione del reato*, in *Studi in onore di Franco Coppi*, I, Torino, 2011, p. 633: "Se il soggetto è meramente interposto, e non ha la veste di operatore economico effettivo in rapporto all'operazione di qua, il semplice dato oggettivo dell'interposizione non pare escludere la necessità di individuare il vero protagonista dell'operazione medesima".

<sup>50</sup> v. I. CARACCIOLI, *Oscillazioni giurisprudenziali sulle "operazioni triangolari" finalizzate al mancato versamento dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 5, p. 49.

verso altri soggetti, così evitando di risultare essa stessa come centro d'imputazione giuridica dei medesimi rapporti<sup>51</sup>. In altri termini, *“se l'operazione rappresentata nel documento esiste, perché, per ipotesi, vi è stato l'effettivo pagamento del corrispettivo, comprensivo di IVA da parte del cessionario finale, ovvero può ritenersi acquisita la prova che il medesimo soggetto ha ricevuto la materiale disponibilità dei beni dell'interponente, l'accertamento dell'eventuale inesistenza soggettiva esige la dimostrazione che quella stessa operazione – e non un'altra, diversa e del tutto virtuale – si è effettivamente svolta con un soggetto effettivo, diverso dal cedente indicato in fattura (la società cartiera interposta)”*<sup>52</sup>.

Di conseguenza, per accertare l'inesistenza soggettiva delle operazioni, nel momento in cui il soggetto interposto è dotato di una sua consistenza economica, non giova “trasformare” l'operazione che nella realtà si configura come intermediata in un'operazione diretta, appunto “virtuale”, tra fornitore/prestatore e interponente<sup>53</sup>.

## 5. Conclusioni.

Sembra quindi che vi siano non pochi dubbi sull'orientamento giurisprudenziale che vede quali “operazioni inesistenti” i rapporti di interposizione illecita nella manodopera, mascherati da appalti non genuini poiché manchevoli dei requisiti di cui all'art. 29 del d.lgs. 276/2003. Si è detto che il soggetto indicato in fattura deve essere inesistente quando l'operazione documentata non è intercorsa con esso, ma con una controparte diversa, oppure, come avviene nelle c.d. “frodi carosello”<sup>54</sup>, con un soggetto che si rivela essere un “simulacro”, una “testa di legno”, priva di quella consistenza e identità economico/imprenditoriale che ne consenta un'individuazione in un soggetto “altro” rispetto a quello che appare formalmente come avente causa nel negozio, ma che sostanzialmente si accerta quale effettivo esercente di tutti i poteri tipici del titolare dei rapporti giuridici attivi e passivi. Anche se questa sostanziale identificazione delle due parti nell'identità unica del formale avente causa ricomprende i concetti di mancanza di organizzazione e di assenza di rischio d'impresa, che a norma dell'art. 29, comma 1, d.lgs. 276/2003, contraddistinguono l'appalto dalla somministrazione - nel senso che il soggetto la cui consistenza economica si aliena completamente nella sua formale

---

<sup>51</sup> Similmente, anche A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO, *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, Milano, 2010, p. 475; nello stesso senso, M. DI SIENA, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'IVA*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 204, nt. 5.

<sup>52</sup> G. DI VETTA, cit., p. 611.

<sup>53</sup> Il quale veramente, per usare la felice espressione di Cass., III, 26.11.2008, n. 3203, dep. 23.1.2009, cit., sarà *“del tutto estraneo a detta operazione, non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di pagatore o di percettore dell'importo della relativa prestazione”*.

<sup>54</sup> Sulla posizione del “missing trader”, cioè della società cartiera che opera in questo tipo di frodi, v., tra gli altri, F. ANTONACCHIO, *Interposizione di società “cartiere” estere e rischi di frode all'IVA in Italia*, in *Il Fisco*, 2005, 33, pp. 5153 ss.; G.D. TOMA, *Frodi all'IVA comunitaria, riciclaggio e indagini tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 5, pp. 975 ss.; I. CARACCIOLI, *Interposizione e norme antifrodi in materia di IVA: Profili penali*, in *Il Fisco*, 2006, 14, p. 2156; A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 11; MEREU, cit., p. 7 ss.; G. DI VETTA, cit., p. 607, A. LA ROSA, cit., p. 464



controparte logicamente non mantiene alcun controllo sui suoi formali dipendenti né affronta in alcun modo il rischio che contraddistingue l'attività d'impresa esercitata in senso tipico -, cionondimeno si deve ritenere che questi due requisiti possono mancare anche in capo a colui che ha una sua propria soggettività imprenditoriale e che la esercita secondo modalità illecite. In altri termini: se un imprenditore decide di prestare la sua forza lavoro ad un altro in modo illegale (non essendo autorizzato come agenzia di somministrazione nei termini della relativa disciplina – oggi d.lgs. 81/2015), commettendo quindi un illecito sul piano civilistico, non per questo viene meno la sua consistenza economica e gestionale. L'atto dispositivo del proprio patrimonio, inteso come insieme dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo allo stesso soggetto, ancorché invalido in quanto illecito, presuppone per ciò stesso che quel soggetto esista, e non soltanto *in rerum natura* ma, anche qui, più che altro sul piano giuridico.

Questa radicale differenza concettuale che esiste tra l'interposto nei rapporti di lavoro e il soggetto "inesistente" nei termini dell'art. 1, lett. a), d.lgs. 74/2000 è confermata, in concreto, anche sulla base di alcuni fra i caratteri individuati dai giudici per l'uno o l'altro caso. Se da una parte è dirimente stabilire chi tra committente e appaltatore esercita effettivamente i poteri direttivo ed organizzativo (il carattere di "eterodirezione") e si rimarcano quindi l'assenza di alcun controllo sulla prestazione da parte del datore di lavoro formale (quale segno del definitivo incardinamento dei lavoratori nella struttura imprenditoriale del committente) e lo svolgimento di quelle stesse mansioni da parte dei dipendenti dell'appaltante, che si trovano ad impartire ordini e direttive intorno alle esatte modalità di svolgimento della prestazione<sup>55</sup>, dall'altra l'indagine si incentra piuttosto sulla natura e sull'autonomia del presunto interposto, indipendentemente dalla prestazione in concreto resa, verificando quindi l'autonomia dell'organo gestorio (che non deve risultare formato da prestanome), l'effettiva esistenza di una sede legale che appaia congrua per accogliere l'attività d'impresa che figura essere realizzata<sup>56</sup>. Il fatto, quindi, che il soggetto interposto si sia "*limitat[o] alla mera gestione amministrativa della posizione relativa ai lavoratori impiegati presso le società committenti*"<sup>57</sup> può essere sì valorizzato per negarne la qualità di appaltatore, ma non per affermarne l'inesistenza, proprio perché nell'ambito del costruito interpositorio risulta in questo modo non privo di una sua consistenza o autonomia, in quanto titolare di un proprio "ruolo", ancorché non conforme al modello legale di "appalto". Questo non impedisce che alcuni indici possano essere utilizzati per suffragare sia l'esistenza di una "eterodirezione" atipica rispetto al modello dell'appalto consacrato nell'art. 29, comma 1, d.lgs. 276/2003, sia di una situazione di sostanziale

---

<sup>55</sup> v. Cass. civ., IV, 10.6.2019, n. 15557, v. § 6.4 del C.i.D.: "*Il giudice del merito deve accertare se la società appaltante svolga un intervento direttamente dispositivo e di controllo sulle persone dipendenti dall'appaltatore del servizio, non essendo sufficiente a configurare la intermediazione vietata il mero coordinamento necessario per la confezione del prodotto. Sono leciti gli appalti di opere e servizi che, pur espletabili con mere prestazioni di manodopera, costituiscano un servizio in sé, svolto con organizzazione e gestione autonoma dell'appaltatore, senza diretti interventi dispositivi e di controllo dell'appaltante sulle persone dipendenti dall'altro soggetto*".

<sup>56</sup> Come correttamente rileva Cass., III, 11.12.2019, n. 16435.

<sup>57</sup> Così Cass., III, 4.3.2021, n. 8809, cit.

inconsistenza economica del soggetto che si presenta come appaltante<sup>58</sup>. Ma ai fini dell'accertamento penale sarà rilevante solo questa seconda circostanza, essendo invece indifferente alla ricostruzione della fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. 74/2000, il fatto che il rapporto effettivamente in essere con la controparte, la quale esiste ed è la stessa documentata dalle fatture, sia illecito ed invalido nel sistema civilistico di riferimento.

Una diversa ricostruzione, ove la selezione della condotta penalmente rilevante consegua all'accertamento di un altro tipo di illecito, già provvisto di una risposta sanzionatoria specifica, rischia di tradire quella funzione propria del diritto penale (comune anche alla materia penale tributaria) così ben esplicitata chiaramente in una delle pronunce che hanno segnato più a fondo il diritto penale tributario negli ultimi anni: *“il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive, che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principî di stretta legalità e tassatività che governano l'interpretazione della legge penale, rifuggendo pertanto dalle sempre possibili suggestioni che il comune oggetto della materia trattata può comportare e che possono determinare il rischio sia di non ammesse interpretazioni analogiche, che di scorciatoie probatorie volte ad attrarre nella fattispecie penale la pura e semplice constatazione dell'inadempimento dell'obbligo tributario che la norma stessa non ritiene sufficiente ai fini della punibilità dell'autore”*<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Questo risulta evidente nella ricostruzione del fatto offerta da Cass., III, 27.1.2022, n. 16302, cit. (caso *DHL Supply Chain*), nella quale le numerose circostanze a sostegno dell'illegittimità dell'appalto sulla base della assoluta carenza di autonomia organizzativa e direttiva da parte dell'interposto consorzio potevano forse essere utili ad argomentarne l'assoluta inconsistenza in quanto soggetto-imprenditore, una “creatura” nelle mani del suo formale appaltante, e ancora prima in Cass., III, 14.7.2015, n. 36398, relativa a un caso analogo di interposizione illecita nel rapporto di lavoro, nella quale la ricostruzione dell'accusa veniva supportata richiamandosi al *“rinvenimento, nell'ufficio del ricorrente, di varia ed ampia documentazione relativa a società alle quali egli avrebbe dovuto teoricamente essere estraneo”* (v. C.i.D., § 3.2).

<sup>59</sup> Cass., III, 24.10.2014, n. 43809, nel caso *Dolce & Gabbana*.

Editore

ASSOCIAZIONE  
**"PROGETTO GIUSTIZIA  
PENALE"**