

ACCERTAMENTO

Tra appalto di servizi e somministrazione illecita di manodopera: gli aspetti fiscali della riqualificazione

Giorgio INFRANCA *

Pietro SEMERARO **

Tra le contestazioni fiscali attuali più frequenti troviamo senz'altro quelle fondate sulla riqualificazione dei contratti di appalto di servizi in somministrazioni illecite di manodopera. Con il presente contributo si cercherà di fare il punto sulle conseguenze strettamente tributarie che tale riqualificazione comporta, sia nel campo delle imposte dirette, sia ai fini dell'IVA, dando conto delle possibili argomentazioni in chiave difensiva a tutela del "contribuente committente". E ciò tenendo anche conto del recentissimo intervento legislativo contenuto nella L. 166/2024 di conversione del DL 131/2024, in materia di IVA applicabile con riguardo alla fattispecie, non dissimile, dei distacchi di personale.

1

Appalto e somministrazione di personale: inquadramento civilistico e criteri distintivi

La normativa che disciplina il contratto di appalto è contenuta nell'art. 1655 e ss. c.c., il quale stabilisce che "Con il contratto di appalto, una parte si impegna, organizzando i mezzi necessari e assumendo il rischio, a realizzare un'opera o un servizio, in cambio di un compenso monetario". L'appalto "genuino", secondo l'art. 1655 c.c., si distingue essenzialmente per l'autonomia gestionale dell'appaltatore, che deve assumere rischi e investire in risorse per raggiungere gli obiettivi aziendali. Il DLgs. 276/2003, all'art. 29, prevede una distinzione rispetto all'art. 1655 c.c.,

introducendo il concetto di **somministrazione di lavoro**. In particolare, il primo comma chiarisce che il contratto di appalto, regolato secondo l'articolo 1655 c.c., si differenzia dalla somministrazione per l'organizzazione dei mezzi da parte dell'appaltatore, che può esercitare un potere organizzativo e direttivo sui lavoratori coinvolti nell'appalto, assumendosi anche il rischio d'impresa. L'art. 2 comma 1 lett. a) del DLgs. 276/2003 definisce la somministrazione di lavoro come un contratto per la fornitura di manodopera, sia a tempo indeterminato che determinato.

Questa forma di lavoro è regolata dal DLgs. 81/2015 e coinvolge tre soggetti:

- un'agenzia autorizzata (somministratore), iscritta in un apposito albo presso l'ANPAL¹;
- un soggetto (utilizzatore), che utilizza i servizi del somministratore per reperire personale;

* Avvocato Tributarista Cassazionista, partner di Taxlit | Avvocati Tributaristi

** Avvocato Tributarista, partner di Taxlit | Avvocati Tributaristi

1 Si precisa che il DPCM 230/2023 recante "Regolamento di riorganizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e degli Uffici di diretta collaborazione" ha disposto, con decorrenza dal 1° marzo 2024, la soppressione di ANPAL le cui funzioni sono attribuite al Ministero del Lavoro.

– uno o più lavoratori (somministrati), assunti dal somministratore e inviati all'utilizzatore. Le differenze tra appalto e somministrazione di lavoro sono state delineate, come sopra anticipato, dal legislatore nell'art. 29 del DLgs. 276/2003 e ribadite dal Ministero del Lavoro con la circ. 11.2.2011 n. 5.

Ai sensi dell'art. 29, *"il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa"*.

Secondo il Ministero del Lavoro *"la distinzione tra appalto e somministrazione di lavoro, già consolidata nella pregressa giurisprudenza, consiste nella diversità dell'oggetto: un «fare» nell'appalto, giacché l'appaltatore fornisce al committente un'opera o un servizio, da realizzare tramite la propria organizzazione di uomini e mezzi, assumendosi il rischio d'impresa; un «dare» nella somministrazione, nella quale il somministratore si limita a fornire a un terzo forza lavoro da lui assunta, affinché questi ne utilizzi la prestazione secondo le proprie necessità, adattandole al proprio sistema organizzativo"*. Per quanto riguarda l'individuazione degli **elementi sintomatici di un "appalto non genuino"**, la giurisprudenza² ha da tempo fornito le proprie indicazioni.

Tra i suddetti elementi sintomatici troviamo:

- la richiesta da parte della committente di una determinata quantità di ore lavorative;
- la circostanza che l'impresa appaltatrice non possiede una struttura organizzativa e risorse sufficienti per svolgere quella specifica attività al di fuori del rapporto con la committente;

- l'integrazione stabile del personale dell'appaltatore nel ciclo produttivo della committente, senza un adeguato *know-how*;
- l'identità delle attività svolte dal personale dell'appaltatore rispetto a quelle dei dipendenti della committente;
- la proprietà delle attrezzature necessarie per le attività in capo alla committente;
- l'organizzazione da parte della committente delle attività dei dipendenti dell'appaltatore;
- la circostanza che il servizio fornito dall'impresa appaltatrice è esclusivamente a beneficio della committente;
- il trasferimento del rischio imprenditoriale alla committente, la quale, infatti, impiega la propria direzione e organizzazione per fornire indicazioni precise, partecipa attivamente alle attività contrattuali con propri macchinari e attrezzature, e sfrutta la forza lavoro dell'appaltatrice per ottenere i risultati richiesti;
- la presenza di interferenze costanti da parte del personale della committente nelle modalità di esecuzione delle prestazioni da parte dell'appaltatrice;
- la circostanza che la programmazione dei turni sia gestita dalla committente;
- la circostanza che all'appaltatore rimangono solo compiti di gestione amministrativa, come la retribuzione e la pianificazione delle ferie, senza una vera organizzazione della prestazione, né assunzione di rischi economici, con i propri dipendenti sottoposti al potere direttivo della committente.

In altre parole, l'appaltatore non può limitarsi a svolgere il ruolo di semplice intermediario che fornisce forza lavoro per l'esecuzione di un servizio o la produzione di un bene. Ancora più recentemente, la Corte di Cassazione³ ha ribadito che ciò che conta è *"il reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, con impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa"*.

² *Ex multis*, Cass. 7.2.2017 n. 3178, in *Sistema Integrato Eutekne*.

³ Cass. 24.7.2024 n. 20591, in *Sistema Integrato Eutekne*.

Siffatto requisito – precisa la Corte “*dev’essere accertato in concreto dal giudice, alla stregua dell’oggetto e del contenuto intrinseco dell’appalto, tenendo conto che, a tal fine, a seguito dell’entrata in vigore del DLgs. n. 276 del 2003 (cfr. Cass. Sez. Lav. n. 18455/2023), mentre in appalti che richiedono l’impiego di importanti mezzi o materiali, cd. pesanti, il requisito dell’autonomia organizzativa dev’essere calibrato se non sulla titolarità, quanto meno sull’organizzazione di questi mezzi, negli appalti cd. leggeri, in cui l’attività si risolve prevalentemente o quasi esclusivamente nella prestazione di lavoro, è sufficiente che in capo all’appaltatore sussista una effettiva gestione dei propri dipendenti*”.

2

La possibile riqualificazione del contratto di appalto in somministrazione di manodopera. L’inquadramento della fattispecie sotto il profilo tributario

La possibile riqualificazione del contratto di appalto in somministrazione di manodopera secondo i canoni civilistici funge da premessa e presupposto non solo per l’irrogazione di sanzioni (amministrative e di natura penale), ma anche per il recupero da parte dell’Amministrazione finanziaria di maggiori imposte. Sotto questo specifico aspetto, **assume rilevanza l’inquadramento dell’operazione** (o meglio, della contestazione) **sotto il profilo della sua inesistenza soggettiva oppure oggettiva**. Detto inquadramento è infatti rilevante ai fini strettamente impositivi, ma anche dal punto di vista della ripartizione e della “portata” dell’onere probatorio, soprattutto con riguardo alla specifica posizione del committente (incolpevole o meno). È utile, pertanto, richiamare, seppur sinteticamente, i principi generali in materia di operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti.

3

Principi generali in materia di operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti

L’inesistenza dell’operazione si configura, come noto, tutte le volte che ci si trova dinanzi ad una divergenza tra la “realtà fenomenica” e la sua “espressione documentale”. Tale difformità può manifestarsi, innanzitutto, dal punto di vista **oggettivo**, laddove l’inesistenza può essere assoluta, quando l’operazione oggetto della fattura non sia stata mai eseguita, o relativa, quando la medesima operazione sia stata eseguita solo parzialmente. Le conseguenze avranno, in questo caso, rilevanza sia ai fini dell’IVA sia ai fini delle imposte dirette.

Ai fini **IVA**:

- per le operazioni la cui inesistenza è di carattere “oggettivo” (vale a dire che le operazioni sono totalmente fittizie e/o simulate), è sempre dovuta l’imposta indicata in fattura;
- risulta precluso il diritto alla detrazione dell’imposta in capo al cessionario o committente dell’operazione fittizia. La materiale inesistenza dell’operazione – che non può dirsi essere mai stata eseguita – esclude di per sé la sussistenza dei requisiti di cui all’art. 19 comma 1 del DPR 633/72.

Ai fini delle **imposte sui redditi**, in caso di operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, non è possibile dedurre i relativi costi ai fini delle imposte sui redditi (salvo tentare di ottenere una rideterminazione induttiva del reddito).

Nelle ipotesi di contestazione di costi afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti:

- spetta all’Ufficio fornire la prova che l’operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, indicando gli elementi, anche indiziari, sui quali si fonda la contestazione; mentre
- è onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile e l’effettiva esistenza

dell'operazione contestata, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati o circostanze facilmente falsificabili.

L'inesistenza può essere **soggettiva** in quei casi in cui la prestazione sia effettiva, ma sia intercorsa tra soggetti (anche solo uno) diversi da quelli reali. Le conseguenze avranno, in questo caso, normalmente rilevanza solo ai fini **IVA**. Le operazioni soggettivamente inesistenti presuppongono infatti 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 riferimento alla detrazione dell'IVA, a fronte di un'inesistenza soggettiva del cedente o prestatore, la Corte di Cassazione ha riconosciuto tutela alla buona fede del cessionario o committente. Per tale fattispecie, il diritto alla detrazione è precluso, infatti, laddove sia provato che il cessionario o committente dell'operazione sapeva o "non poteva non sapere" di essere coinvolto nell'illecito del cedente o prestatore o di un altro operatore della catena fraudolenta. Qualora, quindi, il fornitore risulti una "cartiera" (vale a dire un soggetto privo di qualsiasi sostanza economica), spetta al soggetto passivo acquirente dimostrare di non essere a conoscenza della natura "fittizia" del proprio fornitore⁴. In tema, invece, di imposte sui redditi, a norma dell'art. 14 comma 4-bis della L. 537/93, nella

formulazione introdotta dall'art. 8 comma 1 del DL 16/2012 (conv. L. 44/2012)⁵, poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato, bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui al DPR n. 917 del 1986 art. 109"⁶.

Nell'ipotesi di contestazione in relazione a operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello:

- l'Ufficio ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, l'oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in un meccanismo di frode d'imposta. La suddetta prova richiede che l'Amministrazione dimostri, sulla base di elementi oggettivi e specifici, che il soggetto passivo sapeva (o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza) che l'operazione si inseriva in un'evasione d'imposta;
- al contrario, sul soggetto passivo incombe l'onere di provare di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare a una frode e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto; altresì, è tenuto a provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate.

4 Cass. 16.7.2020 n. 15155 e Cass. 27.4.2020 n. 8177, in *Sistema Integrato Eutekne*.

5 Secondo cui "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".

6 Cass. 29.8.2022 n. 25474, in *Sistema Integrato Eutekne*.

4

Riqualificazione del contratto di appalto simulato in termini di operazioni soggettivamente o oggettivamente inesistenti

Secondo un primo orientamento della Cassazione penale, le operazioni riportate nelle fatture emesse in esecuzione del contratto di appalto dissimulante una somministrazione illecita di manodopera sarebbero **soggettivamente inesistenti**, perché al più potrebbero riferirsi a prestazioni lavorative svolte direttamente dai singoli lavoratori, i quali hanno il diritto di chiedere al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, come prevede l'art. 27 del DLgs. 276/2003, stante l'invalidità dell'originario rapporto di somministrazione⁷. Secondo altro orientamento, la sostanziale identità tra appaltante ed appaltatrice – che la realtà fenomenica riconduce ai medesimi soggetti – consente addirittura di ravvisare non solo un'evidente inesistenza soggettiva delle prestazioni, ma, in modo più radicale, **anche una inesistenza oggettiva** delle stesse, che mai avrebbero costituito l'oggetto di un reale contratto di appalto tra soggetti distinti, ma soltanto l'ordinaria esecuzione di un rapporto di lavoro subordinato (di fatto) in seno alla medesima società⁸.

5

Effetti della riqualificazione ai fini tributari

LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI SOSTENUTI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Anche laddove l'Amministrazione finanziaria ritenesse di poter riqualificare i contratti di

appalto di servizi in somministrazioni illecite di manodopera, non si possono nutrire dubbi – salvo casi eccezionali – **sull'effettività e sulla sussistenza delle prestazioni eseguite dall'appaltatore**, risultando innegabile che il committente abbia sostenuto nei confronti di tale soggetto degli oneri funzionali alla produzione dei propri ricavi.

Pertanto, in ossequio al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., tali oneri, a parere di chi scrive, **dovrebbero essere riconosciuti integralmente**, quantomeno ai fini delle imposte sui redditi.

Ciononostante, occorre segnalare un orientamento, non condivisibile, della Cassazione penale che, facendo leva sulla nullità del negozio posto in essere, ritiene che, in tal caso, sarebbero carenti i requisiti di certezza, determinazione o determinabilità del costo, con conseguente ineducibilità di tale componente negativa di reddito ai sensi dell'art. 109 del TUIR. Secondo tale orientamento, *"un contratto di somministrazione irregolare, essendo nullo, genera costi non determinabili e comunque differenti da quelli derivanti da un contratto di appalto di servizi"*⁹. Tale approccio risulta, a parere di chi scrive, censurabile poiché giunge a delle conclusioni (ovvero l'ineducibilità integrale dei costi ai fini delle imposte sui redditi) che sarebbero giustificabili solo qualora fossimo al cospetto di operazioni oggettivamente inesistenti "in senso stretto".

Diversamente, la fattispecie in discorso deve essere correttamente inquadrata nell'ambito della **soggettiva inesistenza** delle operazioni o tutt'al più nell'alveo di una **mera "inesistenza giuridica"**, posto che, come sopra detto, non è possibile sindacare l'effettività e l'esistenza del rapporto commerciale instaurato e la sua concreta esecuzione.

Ebbene, in ambedue i casi, resterebbe fermo il diritto del contribuente che ha acquistato i servizi di portare in deduzione ai fini delle

7 Cass. pen. 5.6.2013 n. 24540, in *Sistema Integrato Eutekne*.

8 Cfr. Cass. pen. 6.4.2022 n. 12920, in *Sistema Integrato Eutekne*.

9 Cass. pen. 28.11.2022 n. 45114, in *Sistema Integrato Eutekne*.

imposte sui redditi i relativi costi sostenuti, proprio in quanto effettivi ed inerenti rispetto all'attività di impresa¹⁰.

Il disconoscimento del contratto di appalto o di subappalto, riconducendo il rapporto ad una illecita somministrazione di manodopera, non elimina infatti l'effettività del "costo del lavoro" sostenuto che incide evidentemente sul reddito dell'impresa e di riflesso sulla base imponibile fiscale: tali costi devono dunque restare deducibili ai fini delle imposte sui redditi, ancorché eventualmente riqualficati come "costo del lavoro"¹¹.

LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI SOSTENUTI AI FINI IRAP

La Cassazione¹² considera la "formale" dipendenza del personale in capo all'appaltatore **irrelevante** ai fini della deducibilità IRAP.

Solo sullo pseudo-appaltante gravano gli obblighi in materia di trattamento economico e normativo nonché fiscale scaturenti dal rapporto di lavoro. Dunque, lo stesso non potrebbe portare in detrazione ai fini IRAP, quale componente negativa del reddito, le spese per il personale dipendente, ai sensi dell'art. 5 comma 3 del DLgs. 446/97 (secondo cui "*Tra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato*"). Sul punto occorre però ricordare che, ai sensi dell'11 comma 4-octies del DLgs. 446/97, il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato è deducibile dalla base imponibile IRAP in deroga al principio generale.

La stessa circ. 9.6.2015 n. 22 dell'Agenzia delle Entrate riconosce l'ambito di operatività del citato art. 11 anche alle "*imprese utilizzatrici di personale*" oggetto di contratti di somministrazione di forza lavoro purché assunti dalle società interinali a tempo indeterminato.

Tale principio, che vale anche per i distacchi di personale, risulta applicabile – almeno in chiave difensiva – anche nell'ipotesi di riqualficazione dei contratti di appalto in somministrazione illecita di manodopera, con la conseguente **deducibilità dei costi dei lavoratori impiegati nell'appalto e assunti a tempo indeterminato**.

LA DETRAIBILITÀ DELL'IVA PAGATA IN VIA DI RIVALSA DAL COMMITTENTE

Chiariti i possibili risvolti della riqualficazione in discorso ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, con riferimento all'IVA, ovvero in relazione alla detraibilità di detta imposta, pagata in via di rivalsa al committente, la questione si pone diversamente e la strada per una soluzione favorevole al contribuente è, ad oggi, senz'altro più tortuosa.

Infatti, attualmente, l'orientamento costante in seno alla giurisprudenza della Cassazione, è quello di **escludere nei confronti del committente il diritto alla detrazione dell'IVA pagata all'appaltatore**.

Secondo tale orientamento, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta soltanto nella misura in cui l'operazione alla quale essa afferrisce presenti "*un nesso diretto e immediato*" con una o più operazioni a valle e presuppone

10 In questo senso si veda Cass. 29.2.2024 n. 5396, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo cui "4.3. Al riguardo, questa Corte di legittimità ha avuto occasione di chiarire che «in tema di IRPEG ed IRAP, ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993, come modif. dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva in bonam partem, i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - siano o meno inseriti in una cd. frode carosello - sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo», Cass. sez. V, 12.12.2019, n. 32587. 4.3.1. Ha ragione, pertanto, la contribuente ad affermare che non rileva, ai fini della deducibilità dei costi, la consapevolezza dell'acquirente che la transazione commerciale conclusa abbia natura di operazione soggettivamente inesistente".

11 In questo senso, cfr. Leo M. "Illecita somministrazione di manodopera: operazioni inesistenti e riconoscimento dell'onere sostenuto", *Corr. trib.*, 2021, p. 551, secondo cui "In primo luogo, vale evidenziare che è proprio la contestazione in termini di illecita somministrazione di manodopera a comportare un riconoscimento, in re ipsa, di un utilizzo, seppur con modalità illecite, del personale".

12 *Ex multis*, Cass. 21.4.2021 n. 10442 e Cass. 20.10.2016 n. 21289, in *Sistema Integrato Eutekne*.

altresi 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.

In particolare, secondo la Cassazione "*in tema di divieto d'intermediazione di manodopera, in caso di somministrazione irregolare, schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile una prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini IVA*"¹³. L'approccio della Cassazione è criticabile, sussistendo, a parere di chi scrive, **validi argomenti a favore della detraibilità dell'IVA**, specie in assenza della prova della malafede del contribuente-committente. Innanzitutto, il primo argomento deriva dall'evoluzione dapprima giurisprudenziale e, da pochissimo, normativa, in materia di distacchi di personale, fattispecie non dissimile dalla somministrazione (sia pure illecita) di manodopera: in entrambi casi ci troviamo di fatto dinanzi ad una messa a disposizione di personale dietro corrispettivo. Sul punto, va rilevato che, sino al 31.12.2024, sarà operante l'art. 8 comma 35 della L. 11.3.1988 n. 67, ai sensi del quale non sono rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o distacchi del personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

In sostanza, se l'impresa distaccante radddebita all'impresa distaccataria il solo costo del personale distaccato (comprensivo di oneri previdenziali, *fringe benefit* ecc.), l'operazione

non rientrerebbe nel campo di applicazione dell'IVA; diversamente, l'operazione sarebbe assoggettata ad imposta.

Secondo un primo orientamento della Cassazione¹⁴, nel momento in cui gli addebiti al distaccatario eccedono il costo del personale, dovrebbe essere assoggettato ad IVA il solo margine del distaccante.

Tale orientamento è stato poi superato da Cass. SS.UU. 7.11.2011 n. 23021, secondo la quale in questi casi occorrerebbe assoggettare a imposta tutto il corrispettivo, e non il solo margine, in quanto l'art. 8 comma 35 della L. 67/88 risulterebbe applicabile ai soli casi di coincidenza assoluta tra costo del personale distaccato e importo riaddebitato: in assenza di questa coincidenza l'operazione si configurerebbe quale "mero" prestito di personale, interamente assoggettato ad imposta.

La questione è stata quindi rimessa alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea dall'ordinanza di Cass. 29.1.2019 n. 2385 e si è conclusa con la bocciatura della normativa nazionale.

Con la sentenza 11.3.2020 causa C-94/19, la Corte di Giustizia ha, infatti, stabilito che l'operazione è soggetta ad imposta tutte le volte in cui tra le parti intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale si verifica uno scambio di reciproche prestazioni.

Nella successiva sentenza n. 6989 del 9 marzo 2023, la Cassazione ha allargato l'ambito applicativo dei principi affermati dalla Corte di Giustizia in tema di distacco.

In particolare, pronunciandosi in una fattispecie di impiego di personale infragruppo, la Cassazione ha ritenuto che tale fattispecie, al

13 Cass. 7.12.2021 38762. Nello stesso senso, secondo Cass. 26.6.2020 n. 12807, in *Sistema Integrato Eutekne*: "*nel caso di appalto non genuino, non sussiste alcun valido contratto di appalto e il rapporto di somministrazione di lavoro, apparentemente instaurato con l'appaltatrice, è nullo con conseguente impossibilità di detrarre l'IVA da parte della società contribuente*". Ancora, secondo Cass. 30.6.2020 n. 13122, ivi: "*Nel caso di accertata sussistenza di un appalto non genuino nei termini appena indicati (o anche somministrazione di lavoro non avente la forma scritta), non sussiste alcun valido contratto di appalto ed il rapporto di somministrazione di lavoro (apparentemente instaurato con l'impresa appaltatrice) è viziato da nullità, con l'effetto conservativo, derivante dalla nullità, dell'instaurarsi del rapporto di lavoro in capo all'utilizzatore effettivo della forza lavoro. Stante la nullità dei contratti non è configurabile un rapporto di appalto tra la committente interposta, con l'impossibilità di detrarre l'iva da parte della società contribuente. Il diritto di detrazione scaturisce invece dall'effettiva realizzazione della prestazione di servizi; sicché mancando tale effettiva prestazione non sorge il diritto alla detrazione*". Ancora più recentemente, la Corte ha ribadito che "*in caso di appalto non genuino, non sussiste alcun valido contratto di appalto e il rapporto di somministrazione di lavoro, apparentemente instaurato con l'appaltatrice, in ultima analisi è nullo con conseguente impossibilità di detrarre l'IVA da parte della società contribuente*" (Cass. n. 20591/2024 cit.).

14 Cass. 7.9.2010 n. 19129, in *Sistema Integrato Eutekne*.

pari del distacco, deve essere qualificata come **prestazione di servizi ai fini IVA, con la conseguenza che, se realizzata a titolo oneroso, ne deriverà la possibilità di detrarre l'IVA**. Infatti, in entrambe le situazioni (sia distacco che impiego di personale), si tratta sempre di una prestazione di servizi ai fini IVA¹⁵. Proprio recentissimamente, al fine di dare attuazione alla citata sentenza della Corte di Giustizia, in fase di conversione del DL 131/2024, è stato inserito l'art. 16-ter, che dispone l'abrogazione dell'art. 8 comma 35, con decorrenza dal 1° gennaio 2025, facendo salvi i comportamenti pregressi tenuti dai contribuenti (per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi)¹⁶. Alla luce di tale evoluzione giurisprudenziale e normativa nell'ambito dei distacchi di personale¹⁷, si ritiene che ci siano valide ragioni per sostenere che **anche nell'ipotesi di riqualificazione del contratto di appalto in somministrazione illecita di manodopera debba essere preservato il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al committente**.

Ci troviamo infatti anche in questo caso di fronte a delle prestazioni di servizi che devono beneficiare del diritto alla detrazione purché siano state poste in essere a titolo oneroso, in ossequio all'art. 2, par. 1, della Direttiva IVA 2006/112/CE e al principio di neutralità.

Né a parere di chi scrive (e qui entriamo nel secondo argomento a favore della detraibilità

dell'IVA) può assumere rilevanza il fatto che la riqualificata somministrazione di personale non sia stata autorizzata.

Infatti, come precisato dalla Corte di Giustizia nella causa C-439/04 del 6.7.2006, segnatamente al punto 50, *"il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Ne deriva che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'imposizione, ma di una tale deroga si tiene conto solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito"*.

Per la Corte di Giustizia, **anche l'attività illecita, in quanto non autorizzata, deve essere assoggettata ad IVA**, salvo che sia esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito (si pensi allo spaccio di stupefacenti).

Pertanto:

- dinanzi ad una prestazione svolta a titolo oneroso, l'IVA deve essere addebitata e l'imposta, se assolta a fronte di un acquisto inerente, deve essere ammessa in detrazione;
- non rileva se l'operazione venga svolta in contrasto con una normativa interna che ne vieti lo svolgimento (magari richiedendo una apposita autorizzazione), o che renda nullo il

15 Secondo la Cassazione *"La peculiarità della presente controversia attiene alla circostanza che, nel caso in esame, il personale utilizzato non veniva distaccato, ma impegnato al fine di potere assicurare un servizio in favore delle altre società, secondo l'accordo dalle stesse raggiunto; ma, in questo contesto, quel che è comune alle fattispecie è la circostanza che, in entrambi i casi, trattandosi di prestazioni di servizi, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione ove sussistano le condizioni di cui all'art. 2, comma 1, Direttiva IVA, cioè che la prestazione di servizi sia stata compiuta a titolo oneroso, come è nel caso in esame"*.

16 Per espressa previsione normativa, l'abrogazione in discorso si applica ai distacchi e prestiti del personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 (co. 2). In ossequio al principio del legittimo affidamento, la medesima disposizione fa salvi i comportamenti pregressi adottati dai contribuenti, anteriormente a tale data, sia (i) nel caso in cui abbiano applicato l'IVA in conformità alla citata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sia (ii) nel caso in cui non abbiano applicato l'IVA in base alla normativa interna al tempo vigente.

17 Si precisa che, salvo ritenerlo implicitamente abrogato, è rimasto formalmente in vigore l'art. 86 co. 4 del DLgs. 276/2003 ove si prevede che *"Le disposizioni di cui all'articolo 26-bis della legge 24 giugno 1997, n. 196, e di cui al n. 5-ter dell'articolo 2751-bis del codice civile si intendono riferiti alla disciplina della somministrazione prevista dal presente decreto"*. A sua volta, l'art. 26-bis della L. 196/97 prevede che *"I rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere ai sensi dell'articolo 1, comma 5, lettera f), all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono intendersi non compresi nella base imponibile dell'IVA di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Resta fermo il trattamento fiscale già applicato e non si fa luogo al rimborso di imposte già pagate, ne è consentita la variazione di cui all'articolo 26 del citato decreto n. 633 del 1972"*. Ci si auspica un pronto coordinamento delle suddette disposizioni con l'intervenuta abrogazione dell'art. 8 co. 35 della L. 67/88.

contratto in virtù del quale la stessa è svolta, atteso che, come visto, *"il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite"*; addirittura, se l'operazione viene svolta in spregio ad una legge interna, che richiede una apposita autorizzazione, al precipuo o comunque anche al fine di frodare l'IVA, il destinatario della fattura mantiene fermo il proprio diritto alla detrazione, laddove non sapeva, né poteva sapere della frode posta in essere dal proprio fornitore. Né potrà assumere rilevanza, ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA, la circostanza che il contratto sottostante sia ritenuto "nullo" dal punto di vista civilistico.

In questo senso, la stessa Suprema Corte di Cassazione, con la recentissima sentenza n. 16279 depositata lo scorso 12 giugno 2024¹⁸, richiamando sul punto le conclusioni a cui era già pervenuta la Corte di Giustizia UE nel maggio 2023, ha affermato che: *"Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte della cessionaria in caso di nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dalla cedente, in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sentenza C-114/22 del 25 maggio 2023, il soggetto passivo non è privato del diritto alla detrazione per il solo fatto che il contratto è viziato da nullità sulla base del diritto civile, se non è dimostrato che sussistono gli elementi che consentono di qualificare tale operazione ai sensi del diritto unionale come fittizia oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta o da un abuso di diritto"*¹⁹. Da ultimo, si ritiene che, in ogni caso, in linea con i principi consolidati in materia di operazioni soggettivamente inesistenti (e si ritiene anche in caso di operazioni "giuridicamente" inesistenti), **la detraibilità dell'IVA deve essere garantita**

tutte le volte in cui l'Amministrazione finanziaria non riesca a provare la negligenza del committente che "non poteva non sapere" che il contratto di appalto sottostante costituiva strumento in realtà per ottenere un risparmio se non in termini di imposte, quantomeno di retribuzioni e contributi previdenziali e assistenziali. Nell'ipotesi in cui il corrispettivo sia stato effettivamente erogato, il disconoscimento del diritto alla detrazione in parola dovrebbe comunque sempre trovare fondamento 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 qualificabile come soggettivamente inesistente o giuridicamente inesistente.

6

Conclusioni

In conclusione, possiamo senz'altro affermare che ci troviamo al cospetto di una fattispecie complessa, da maneggiare con estrema cautela e, se possibile, anche in via preventiva. Se, da un punto di vista civilistico-giuslavoristico, in molti casi e soprattutto in determinati contesti, potrebbe essere non agevole fornire prova contraria agli elementi di non genuinità dell'appalto, così come enucleati dalla prassi e dalla giurisprudenza, dal punto di vista strettamente tributario, si ritiene che ci siano in ogni caso valide ragioni per abbattere se non annullare la pretesa impositiva (con più probabilità ai fini delle imposte sui redditi, con più difficoltà ai fini IVA) specie laddove il "contribuente committente" abbia agito in assoluta buona fede.

18 Commentata da Bilancini L. "La nullità del contratto non è sufficiente a negare la detrazione dell'IVA", *Il Quotidiano del Commercialista* www.eutekne.info, 1.7.2024.

19 Detta sentenza è stata, peraltro, recentemente recepita dalla giurisprudenza tributaria di merito che proprio in un caso di contestazione di somministrazione illecita di manodopera ha ritenuto che *"l'effettività non contestata delle prestazioni comporti il diritto alla detrazione dell'IVA, come stabilito dalla recente giurisprudenza di legittimità (vedasi Cass. sent. 16279/2024)"* (C.G.T. Il Toscana 28.6.2024 n. 862/1/24).