

**Considerazioni critiche sugli effetti della riqualificazione ai fini IVA dei contratti di appalto *labour intensive* in somministrazione illecita di manodopera<sup>(\*)</sup>**

***Critical Considerations on the VAT Implications of the Reclassification of Labour Intensive Service Contracts as Unlawful Supply of Labour***

di Ernesto-Marco Bagarotto - 28 luglio 2026

## **Abstract**

Il contributo esamina le conseguenze tributarie della riqualificazione, ai fini dell'IVA, dei contratti di appalto di servizi *labour intensive* in somministrazione irregolare di manodopera. Come noto, l'orientamento giurisprudenziale prevalente nega alla "società utilizzatrice" il diritto di detrarre l'IVA addebitata dalla "società somministratrice". Il contributo evidenzia come tale impostazione, pur comprensibile nei casi fraudolenti, rischi di produrre effetti sproporzionati nelle ipotesi in cui la "società somministratrice" abbia regolarmente versato l'IVA all'Erario, compromettendo il principio di neutralità del tributo.

**Parole chiave:** IVA, contratti di appalto, riqualificazione, principio di neutralità

## **Abstract**

*This article examines the tax consequences of the reclassification, for VAT purposes, of labour intensive service contracts as irregular supply of labour. As is well known, the prevailing case law denies the "user company" the right to deduct the VAT charged by the "supplier company". The article argues that this approach, while understandable in cases of fraud, risks producing disproportionate effects in situations where the "supplier company" has duly remitted VAT to the tax authorities, thereby undermining the principle of VAT neutrality.*

**Keywords:** VAT, Labour Intensive Service Contracts, reclassification, VAT neutrality principle

**SOMMARIO:** 1. Introduzione. - 2. Lo sfuggente confine tra contratto di appalto e somministrazione di manodopera. - 3. Gli argomenti a fondamento dell'indetraibilità dell'IVA addebitata dalla "società somministratrice" alla "società utilizzatrice". - 4. Le critiche alla tesi dell'indetraibilità dell'IVA. - 5. La (in)detraibilità dell'IVA erroneamente applicata. - 6. Il meccanismo regolato dall'art. 30-ter, comma 2, D.P.R. n. 633/1972. - 7. (*segue*). La neutralità del tributo e i connessi profili penali-tributari. - 8. Conclusioni.

1. Secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza<sup>1</sup>, in tutti i casi in cui un contratto di appalto celi una mera somministrazione di manodopera, il committente<sup>2</sup>

non ha diritto né di detrarre l'IVA assolta sul corrispettivo versato al prestatore<sup>3</sup>, né di dedurre ai fini IRAP il costo sostenuto<sup>4</sup>.

Inoltre, sul versante penale-tributario, le fatture emesse dalla "società somministratrice" vengono qualificate come inesistenti – talvolta sotto il profilo soggettivo, talaltra sotto quello giuridico-qualitativo – con conseguente configurazione delle fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000<sup>5</sup>.

Tale impostazione risulta comprensibile nei casi fraudolenti e patologici, in cui la “società somministratrice” pratici prezzi particolarmente contenuti (addirittura inferiori al “costo del lavoro” sostenuto) grazie all’omesso versamento delle imposte e, in particolare, dell’IVA incassata per effetto dell’avvenuta qualificazione del rapporto contrattuale come appalto (nonché, eventualmente, delle ritenute e dei contributi dovuti sulle retribuzioni).

Tuttavia, essa rischia di produrre effetti incoerenti e sproporzionati sotto il profilo impositivo e sanzionatorio in tutti i casi in cui la “società somministratrice” abbia regolarmente versato l’IVA percepita, ipotesi in cui non si verifica alcun pregiudizio per l’Erario.

Nel prosieguo, dopo aver tracciato il confine tra appalto e somministrazione di manodopera e ricostruito gli argomenti posti a fondamento dell’indetraibilità dell’IVA, si illustreranno le ragioni che inducono a dubitare di tale impostazione e si prospetteranno alcune possibili soluzioni volte a salvaguardare concretamente il principio di neutralità del tributo.

**2. Il confine tra contratto di appalto ex art. 1655 c.c. e somministrazione illecita di manodopera, per quanto astrattamente chiaro, può essere complesso da determinare all’atto pratico.**

In linea generale, nel contratto d'appalto il prestatore è tenuto a eseguire l'opera o il servizio mediante una propria organizzazione di mezzi, esercitando il potere direttivo sui lavoratori impiegati e con assunzione del rischio d'impresa; nella somministrazione di manodopera, invece, i lavoratori operano nell'interesse della "società utilizzatrice" come se fossero alle dipendenze di quest'ultima, sotto la sua direzione e senza impiegare mezzi della “società somministratrice”, la quale non sopporta alcun rischio concreto legato all'esecuzione della prestazione<sup>6</sup>.

Negli appalti *labour intensive*, in cui non vengono impiegati beni strumentali di rilievo<sup>7</sup>, il discrimine tra appalto genuino e somministrazione irregolare va perciò ricercato nell'effettivo esercizio del potere organizzativo e direttivo sui lavoratori e nella concreta sussistenza del rischio d'impresa in capo all'appaltatore.

Tali elementi, più che dalla formulazione delle clausole contrattuali, possono essere desunti dalla natura specialistica dell’attività svolta dall’appaltatore, dalla titolarità da parte dello stesso di *know-how*, dall’avvenuta sopportazione di spese e rischi connessi all’attività prestata, di costi di formazione dei dipendenti, ecc.

Di contro, possono essere valorizzati a sostegno della sussistenza di un’ipotesi di somministrazione di manodopera elementi quali la commisurazione del corrispettivo alle ore lavorate, la previsione di un determinato quantitativo di ore di lavoro,

l'identità tra attività svolta dall'appaltatore e attività tipica del committente, l'impiego di personale non qualificato, l'inserimento del personale dell'appaltatore in modo stabile nel ciclo produttivo del committente, la commistione tra personale dell'appaltatore e personale del committente, le forme di ingerenza del committente nella direzione e nel coordinamento dei lavoratori (per esempio, con riferimento all'organizzazione degli orari lavorativi, delle ferie, ecc.)<sup>8</sup>.

Si è quindi in presenza di una materia caratterizzata da rilevanti margini di incertezza che, peraltro, in ambito tributario rischiano di non essere eliminati neppure dalla procedura di certificazione regolata dall'art. 84 D.Lgs. n. 276/2024, considerato che in giurisprudenza è stato affermato che tale certificazione, ancorché rilasciata da un organo qualificato, «non può precludere l'esercizio del potere-dovere di qualificazione dell'operazione economica sottesa da parte del giudice tributario»<sup>9</sup>.

**3.** L'indetraibilità, in capo alla "società utilizzatrice", dell'IVA addebitata dalla "società somministratrice" è stata sostenuta sulla base di argomentazioni diverse.

In prima battuta, si è invocata l'applicazione del previgente art. 1 L. n. 1369/1960, che prevedeva, da un lato, il divieto di affidare in appalto o in subappalto l'esecuzione di "mere prestazioni di lavoro"; e, dall'altro lato, che i lavoratori impiegati in violazione del citato divieto si considerassero «a tutti gli effetti, alle dipendenze dell'imprenditore che effettivamente abbia utilizzato le loro prestazioni»<sup>10</sup>.

Si riteneva, pertanto, che il regime fiscale applicabile alla "società utilizzatrice" dovesse essere quello proprio di un datore di lavoro e che il corrispettivo da questa versato alla "società somministratrice" dovesse essere riqualeificato come retribuzione corrisposta ai lavoratori<sup>11</sup>.

La giurisprudenza formatasi successivamente ha confermato l'indetraibilità dell'IVA assolta dalla "società utilizzatrice", attribuendo rilievo decisivo alla nullità del contratto concluso con la "società somministratrice" e alla disciplina oggi contenuta nell'art. 38 D.Lgs. n. 81/2015 (già art. 21, comma 4, D.Lgs. n. 276/2003)<sup>12</sup>. Tale disposizione sancisce la nullità del contratto di somministrazione in assenza della forma scritta e regola l'istituto della somministrazione irregolare, che si verifica – oltre ai casi di contratto privo di forma scritta<sup>13</sup> – quando l'istituto venga impiegato al di sopra dei limiti quantitativi previsti dall'art. 31, commi 1 e 2, o nei casi vietati di cui all'art. 32. In tali ipotesi, il lavoratore ha diritto di chiedere all'utilizzatore la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con decorrenza dall'inizio della somministrazione (comma 2)<sup>14</sup>.

Peraltro, la Corte di Cassazione ha precisato che l'indetraibilità dell'IVA dovrebbe operare indipendentemente dall'esercizio, da parte del lavoratore, del diritto di instaurare il rapporto di lavoro con la "società utilizzatrice" quale datore di lavoro effettivo, posto che la nullità contrattuale potrebbe essere rilevata d'ufficio e fatta valere anche dall'Amministrazione finanziaria. La Suprema Corte, inoltre, ritiene che sarebbe irragionevole ancorare il regime IVA applicabile ad una fattispecie alla

scelta “individuabile ed imponderabile” del lavoratore di promuovere l'azione per la costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze della “società utilizzatrice”<sup>15</sup>.

Da ultimo, la giurisprudenza più recente ha proseguito a sostenere la tesi dell'indetraibilità dell'IVA assolta dalla “società utilizzatrice”, richiamando i “principi generali” e l'invalidità del titolo giuridico sottostante, affermando che l'inesistenza della prestazione fatturata renderebbe la spesa effettuata dalla “società utilizzatrice” priva di giustificazione, nonché dei requisiti di certezza e inerenza<sup>16</sup>.

4. Dalle considerazioni sin qui formulate emerge che la tesi a sostegno dell'indetraibilità dell'IVA assolta dalla “società utilizzatrice” tende a valorizzare gli effetti che si sarebbero prodotti qualora quest'ultima avesse impiegato direttamente i lavoratori oggetto della somministrazione irregolare.

Si tratta di un percorso logico che ha dei marcati tratti comuni con quello che caratterizza la simulazione e, in particolare, l'interposizione fittizia, tant'è che la “società utilizzatrice” viene talvolta definita come interponente e la “società somministratrice” come interposta<sup>17</sup>.

Viene perciò disconosciuto il regime fiscale proprio dell'operazione qualificata come simulata (la prestazione di servizi intercorrente tra “società somministratrice” e “società utilizzatrice”) e applicato quello che compete all'operazione reputata dissimulata, vale a dire l'instaurazione di un rapporto di lavoro direttamente tra “società utilizzatrice” e lavoratori.

Ora, nell'ambito dell'IVA non si rinviene una disposizione analoga a quella prevista nell'ambito dell'imposizione reddituale dall'art. 37 D.P.R. n. 600/1973; tuttavia, la giurisprudenza ha ritenuto che anche ai fini IVA il negozio simulato non sia opponibile all'Amministrazione finanziaria<sup>18</sup>.

Così stando le cose, negare la detrazione dell'IVA alla “società utilizzatrice” potrebbe ritenersi condivisibile, in quanto si tratta di un'IVA che, qualora fosse stata conclusa l'operazione ritenuta dissimulata, non sarebbe stata addebitata e, pertanto, non sarebbe stata detratta. Verrebbero così disconosciuti gli effetti fiscali dell'operazione simulata e ripristinati gli effetti dell'operazione asseritamente dissimulata, consistente nel pagamento di un corrispettivo per una prestazione di lavoro dipendente, fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

La descritta impostazione, tuttavia, presta il fianco ad alcune considerazioni critiche. Un primo elemento non adeguatamente considerato è costituito dal fatto che l'illecita somministrazione di manodopera potrebbe essere riqualificata come una forma di distacco di personale, operazione imponibile ai fini IVA, a seguito dell'intervento operato con l'art. 16-ter D.L. n. 131/2024, che ha abrogato il previgente comma 35 dell'art. 8 L. n. 67/1988, dopo che la Corte di Giustizia UE ha rilevato come anche il distacco costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso, in quanto tale rilevante ai fini IVA<sup>19</sup>.

Ciononostante, la Corte di Cassazione, ad oggi, non riconosce alcun rilievo a tale elemento, ponendo l'accento sull'invalidità del rapporto tra committente e impresa

appaltatrice e sull'esigenza di considerare le somme erogate alla stregua di retribuzioni da lavoro dipendente.

Le argomentazioni della Suprema Corte, sul punto, non sono pienamente convincenti.

Quanto al rapporto contrattuale instaurato, va ricordato che, ai fini dell'applicazione dell'IVA, il carattere illecito della condotta delle parti dovrebbe essere considerato irrilevante. La Corte di Giustizia UE, infatti, ha stabilito che non è consentito differenziare il trattamento delle operazioni in ragione della loro liceità o illiceità a meno che non si versi in situazioni nelle quali, in considerazione delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è «*esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito*», come avviene per gli stupefacenti o il denaro falso<sup>20</sup>. Ma, nel caso delle somministrazioni illecite di manodopera, è evidente che esiste un corrispondente "settore lecito" in concorrenza con quello illecito.

Quanto all'assimilazione delle somme pagate dalla "società utilizzatrice" a retribuzioni, si deve invece rimarcare che l'art. 38 D.Lgs. n. 81/2015 non prevede che esse assumano necessariamente natura retributiva nei confronti dei lavoratori. Non può escludersi, infatti, che la "società somministratrice" ometta, in tutto o in parte, di riversare tali importi ai dipendenti, determinando così l'insorgenza dell'obbligo, in capo alla "società utilizzatrice", di provvedere al pagamento delle retribuzioni spettanti<sup>21</sup>.

La tesi dell'indetraibilità dell'IVA in capo alla "società utilizzatrice" appare, pertanto, il risultato di una lettura non del tutto coerente del quadro normativo.

**5.** Ci si deve ora interrogare sulla possibilità che l'IVA versata dalla "società utilizzatrice" possa comunque ritenersi detraibile per il solo fatto di essere stata effettivamente corrisposta e indicata nella fattura emessa dalla "società somministratrice".

A questo proposito occorre preliminarmente precisare che il diritto alla detrazione non potrebbe comunque essere riconosciuto nell'ambito di schemi fraudolenti, nei quali il soggetto emittente la fattura, o altro operatore "a monte", ometta il versamento dell'IVA. In tali ipotesi, il recupero dell'imposta detratta trova giustificazione, in linea con l'orientamento giurisprudenziale formatosi in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, nella qualificazione dell'IVA addebitata come "fuori conto" e, conseguentemente, nella considerazione della relativa obbligazione come "isolata" ed estranea al meccanismo di rivalsa e detrazione<sup>22</sup>.

Restano tuttavia da valutare le ipotesi in cui non siano ravvisabili esigenze di tutela e di riequilibrio della posizione erariale, ossia quelle in cui la "società somministratrice" abbia regolarmente versato l'IVA: si tratta di fattispecie in cui il disconoscimento della detraibilità dell'IVA assolta dalla "società utilizzatrice" rischia di compromettere il principio di neutralità del tributo.

La questione si inserisce nell'ampia tematica relativa alla detraibilità dell'IVA indebitamente addebitata dal cedente o prestatore<sup>23</sup>.



Sul punto è necessario prendere le mosse dagli artt. 203 Direttiva 2006/112/CE (*«l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura»*) e 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 (*«se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura»*).

Tali disposizioni mirano a tutelare la posizione dell'Erario, muovendo dall'assunto che all'addebito dell'IVA da parte del cedente/prestatore possa corrispondere l'esercizio del diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente, con conseguente riduzione dell'IVA da questi dovuta<sup>24</sup>.

Tuttavia, l'imposta erroneamente addebitata dal cedente/prestatore, sebbene da questi dovuta all'Erario, non viene specularmente ammessa in detrazione in capo al cessionario/committente.

Il punto è stato affrontato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale ha precisato che il diritto alla detrazione non può estendersi all'imposta dovuta esclusivamente in ragione della sua mera indicazione in fattura, posto che tale diritto risulta circoscritto alle *«sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad una operazione soggetta ad IVA»*<sup>25</sup> e che ciò a prescindere dalla circostanza che si versi in una situazione in non sussiste alcun rischio di perdita di gettito<sup>26</sup>.

La sentenza della Suprema Corte, 14 marzo 2012, n. 4020 ha contribuito a sistematizzare la materia, affermando che, nell'ipotesi in cui un'operazione sia stata erroneamente assoggettata ad IVA, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a disconoscere la detrazione dell'imposta in capo al cessionario/committente; quest'ultimo ha il diritto di chiedere al cedente/prestatore l'IVA versatagli; il cedente/prestatore ha il diritto di chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA indebitamente versata<sup>27</sup>.

L'operatività di tale meccanismo, peraltro, è stata confermata dalla Corte di Giustizia UE anche con riferimento alle operazioni inesistenti, alla condizione che l'emittente della fattura, pur in assenza di buona fede, abbia provveduto, in tempo utile, a eliminare integralmente il rischio di perdita di gettito fiscale<sup>28</sup>.

Il rispetto del principio di neutralità del tributo, dunque, non viene ottenuto rinunciando al recupero dell'IVA detratta dalla "società utilizzatrice" e negando il diritto al rimborso alla "società somministratrice"<sup>29</sup>, bensì garantendo alla "società utilizzatrice" la restituzione, da parte della "società somministratrice", dell'IVA precedentemente corrisposta, e a quest'ultima il rimborso, dall'Erario, dell'IVA addebitata alla prima e indebitamente versata.

**6.** Le difficoltà applicative legate alle diverse tempistiche previste per le azioni dei soggetti coinvolti nei casi di applicazione dell'IVA non dovuta sono state affrontate dal legislatore con l'art. 30-ter, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, a mente del quale, nel caso di applicazione di un'imposta, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente/prestatore

entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa<sup>30</sup>.

Sono pertanto venuti meno, in larga misura, i problemi emersi in passato con riguardo ai termini e ai presupposti richiesti affinché il soggetto emittente la fattura erroneamente assoggettata ad IVA potesse chiedere il rimborso all'Erario<sup>31</sup>.

La disciplina viene completata, per evidenti ragioni di tutela dell'interesse fiscale, dal successivo comma 3, a mente del quale *«la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale»*.

Quest'ultima disposizione è stata invocata dall'Amministrazione finanziaria, proprio in una fattispecie di somministrazione di manodopera, al fine di negare sistematicamente il diritto alla restituzione dell'IVA a favore del committente (ris. n. 50/E/2025).

Si tratta di una conclusione che non può essere condivisa, considerato che la previsione del citato terzo comma deve ritenersi finalizzata a scongiurare il rischio che il cedente/prestatore possa ottenere il rimborso di un'imposta che, grazie alla frode perpetrata, è stata versata in modo irregolare (per esempio, attraverso l'utilizzo di crediti inesistenti) o è stata indebitamente detratta dal cessionario/committente, senza che sia stato possibile recuperarla in capo a quest'ultimo.

Di contro, non vi è alcuna ragione per negare il rimborso di un'IVA erroneamente applicata e concretamente versata, laddove venga dimostrato che – a prescindere dall'esistenza o meno dell'operazione sottostante e della buona fede delle parti – il committente non abbia operato la detrazione o l'abbia operata e, poi, abbia restituito l'IVA all'Erario<sup>32</sup>.

In argomento, va salutato con favore il recente intervento della Suprema Corte, che, in linea con la giurisprudenza unionale, ha riconosciuto che il soggetto che abbia emesso una fattura per un'operazione inesistente abbia diritto al rimborso dell'imposta versata anche quando *«l'Amministrazione finanziaria abbia disconosciuto, con provvedimento divenuto definitivo, il diritto alla detrazione del destinatario e quest'ultimo abbia corrisposto al fisco l'intero importo indebitamente detratto, maggiorato delle sanzioni»*<sup>33</sup>.

7. Dalle considerazioni svolte nei paragrafi precedenti è emerso che la coerenza del sistema IVA, in fattispecie di irregolare somministrazione di manodopera, dovrebbe essere assicurata dal riconoscimento: in capo alla “società utilizzatrice”, del diritto di ottenere dalla “società somministratrice” il rimborso dell'IVA versatale; in capo alla “società somministratrice”, una volta restituita l'IVA alla “società utilizzatrice”, del diritto al rimborso dell'IVA indebitamente versata all'Erario, sempre che non sussista una fattispecie di frode fiscale.

Questo meccanismo presenta certamente il vantaggio di evitare possibili perdite di gettito per l'Erario, perché “anticipa” la tutela per il Fisco (che incassa tramite il disconoscimento della detrazione, prima ancora di restituire l'IVA indebitamente percepita) e poiché la “società somministratrice” può ottenere il rimborso solo previa dimostrazione dell'effettivo versamento dell'imposta richiesta.

Tale soluzione non è esente da criticità e si espone a talune obiezioni.

Innanzitutto, l'indetraibilità dell'IVA in capo alla "società utilizzatrice" e la qualificazione dell'operazione come inesistente determinano la configurabilità dei reati previsti dagli artt. 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000. Ora, i limiti del presente contributo non consentono di approfondire i pur rilevanti risvolti penali della questione. Non può tuttavia tacersi che la configurazione di una responsabilità penale è una conseguenza che appare sproporzionata nelle ipotesi in cui la "società utilizzatrice" abbia effettivamente corrisposto l'IVA alla "società somministratrice" e quest'ultima abbia regolarmente adempiuto ai propri obblighi tributari. Inoltre, in linea con la giurisprudenza in materia di fatture per operazioni inesistenti, la medesima conclusione dovrebbe valere anche quando la prima abbia agito diligentemente e in buona fede, senza elementi idonei a farle dubitare del corretto assolvimento delle imposte da parte della seconda<sup>34</sup>. In ogni caso, in simili fattispecie – nelle quali non si determina una effettiva perdita di gettito – risulta estremamente complesso configurare il dolo specifico di evasione, requisito necessario ai fini dell'integrazione dei reati in parola<sup>35</sup>.

Inoltre, la soluzione prospettata, più che risolvere la questione, finisce per spostarla su un piano diverso: inizialmente sulla "società utilizzatrice", chiamata a ottenere il rimborso dalla "società somministratrice", e successivamente su quest'ultima, che potrà richiedere la restituzione dell'IVA originariamente versata all'Erario.

La situazione descritta appare, inoltre, di difficile gestione sul piano operativo, in quanto, nei casi in cui la "società somministratrice" non disponga delle risorse finanziarie necessarie per restituire l'IVA alla "società utilizzatrice" (o sia addirittura nel frattempo cessata), il ripristino della neutralità dell'imposta rischia di rimanere precluso. In mancanza di tale restituzione, infatti, la "società somministratrice" non sarebbe legittimata a richiedere il rimborso del tributo all'Amministrazione finanziaria, con il conseguente consolidarsi di un indebito arricchimento in favore dell'Erario.

Una prima possibile soluzione alternativa potrebbe essere rappresentata dal riconoscimento del diritto al rimborso diretto in capo alla "società utilizzatrice", quantomeno nei casi in cui si dimostri che la "società somministratrice" non sia nelle condizioni di restituire l'IVA precedentemente percepita (e sempre che, ovviamente, non si versi in una fattispecie fraudolenta)<sup>36</sup>.

A sostegno di tale ipotesi può essere richiamata la citata sentenza della Corte di Giustizia UE, 13 marzo 2025, C-640/23, che ha ritenuto legittimo che al cessionario/committente sia negata la detrazione dell'IVA pagata su un'operazione riqualficata come non soggetta all'IVA, anche quando risulti impossibile o eccessivamente difficile ottenere il rimborso dell'IVA dal cedente/prestatore. Secondo la Corte, però, in tali fattispecie è necessario che il primo possa formulare la richiesta di rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria<sup>37</sup>.

Una seconda ipotesi alternativa a quella che emerge dall'applicazione del citato art. 30-ter potrebbe fare leva sul precedente art. 26, nella parte in cui stabilisce che se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura viene meno in tutto o in parte in



conseguenza di «dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili», il cedente/prestatore ha diritto di registrare e detrarre l'imposta corrispondente alla variazione<sup>38</sup>.

Seguendo tale procedura, la “società somministratrice” restituirebbe l’IVA alla “società utilizzatrice”, ma, in luogo di richiedere il rimborso all’Erario, detrarrebbe tale imposta, neutralizzando così la propria posizione.

Senonché, il ricorso alla procedura di cui all’art. 26 D.P.R. n. 633/1972 è estremamente complesso sotto il profilo operativo, poiché il *dies a quo* per l’emissione della nota di variazione è costituito dal momento in cui la nullità è oggetto di «accertamento dichiarativo»<sup>39</sup> attraverso una sentenza resa tra le parti<sup>40</sup>; non si ritiene sufficiente, invece, l’accertamento stragiudiziale della nullità<sup>41</sup>.

Una terza ipotesi è rappresentata dall’estensione del *reverse charge* a tutte le forme di appalto *labour intensive*.

Tale soluzione avrebbe certamente il pregio di scongiurare le frodi, quantomeno con riferimento al comparto dell’IVA, ma, da un lato, presenta seri problemi di compatibilità con la normativa unionale<sup>42</sup> e, dall’altro lato, rischierebbe di esporre comunque la “società utilizzatrice” a contestazioni, in considerazione dell’orientamento giurisprudenziale in base al quale, in caso di operazioni inesistenti, l’IVA applicata mediante *reverse charge* resta dovuta, ma non è detraibile in capo al destinatario della fattura<sup>43</sup>.

**8.** L’analisi condotta evidenzia come, alla luce della rigidità dell’orientamento giurisprudenziale dominante, la stipula di contratti di appalto finalizzati a dissimulare forme di somministrazione irregolare di manodopera è suscettibile di determinare rilevanti conseguenze sul piano tributario, non solo nelle ipotesi in cui i contratti in questione siano sfruttati per ridurre fraudolentemente il costo del lavoro grazie all’omesso versamento di tributi e contributi, ma altresì nei casi in cui la “società utilizzatrice” abbia corrisposto l’IVA alla “società somministratrice” e quest’ultima abbia regolarmente adempiuto ai propri obblighi verso l’Erario, nonché, più in generale, in tutte le fattispecie in cui la “società utilizzatrice” abbia agito in buona fede.

Si tratta di una significativa criticità del sistema IVA, suscettibile di compromettere la piena attuazione del principio di neutralità del tributo, che non viene risolta in modo soddisfacente dal meccanismo disciplinato dall’art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972. Come visto, infatti, tale disposizione, da un lato, lascia fermo il recupero dell’IVA detratta dalla “società utilizzatrice” e, conseguentemente, l’irrogazione di pesanti sanzioni amministrative<sup>44</sup> e l’attivazione del correlato procedimento penale; e, dall’altro lato, rischia di essere inefficace in tutti i casi in cui la “società somministratrice” non sia in grado di restituire l’IVA alla “società utilizzatrice” prima di chiedere il rimborso all’Erario.

\*(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

<sup>1</sup> *Ex multis*, vd. Cass., 16 giugno 2026, n. 20167; Cass., 28 maggio 2025, n. 14200; Cass., 6 agosto 2024, n. 22233; Cass., 8 marzo 2022, n. 7440; Cass., 17 novembre 2021, n. 34876.

<sup>2</sup> Di seguito “società utilizzatrice”.

<sup>3</sup> Di seguito “società somministratrice”.

<sup>4</sup> Non mancano ipotesi in cui viene contestata anche la deducibilità del costo sostenuto dalla “società utilizzatrice”. Sulla non condivisibilità di tale conclusione vd. COCIANI S.M., *L'appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 74 ss.

<sup>5</sup> Vd. Cass. pen., 28 novembre 2022, n. 45114. Sul punto POVEGLIANO F., *La riqualificazione dei contratti di appalto di servizi in somministrazione illecita di manodopera*, in *Riv. dir. trib.*, 2026, 1, 18, evidenzia altresì il rischio di applicazione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 231/2000.

<sup>6</sup> Così, *ex multis*, Consiglio di Stato, 1° marzo 2018, n. 1571; Cass. lav., 7 febbraio 2017, n. 3178.

<sup>7</sup> Sulla circostanza che l'impiego, da parte dell'appaltatrice, di beni strumentali di proprietà della committente non costituisca un elemento decisivo per la configurazione di una illecita somministrazione vd. Cass., 14 agosto 2019, n. 2141; Cass., 27 novembre 2018 n. 30694; Cass., 16 giugno 2025, n. 16153.

<sup>8</sup> Vd. Cass., 16 giugno 2025, n. 16153.

<sup>9</sup> In questi termini, vd. Cass., 29 luglio 2024, n. 21090. Per una critica a tale impostazione vd. TURCHI A., *La certificazione dei contratti di lavoro e i poteri del giudice tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2025, 3, 624.

<sup>10</sup> La norma è stata abrogata dal D.Lgs. n. 276/2003, il cui art. 27, a sua volta, è stato abrogato dal D.Lgs. n. 81/2015.

<sup>11</sup> Vd. Cass., 5 ottobre 2018, n. 24457; Cass., 2 agosto 2017, n. 19206; Cass., 26 luglio 2017, n. 18476.

<sup>12</sup> Vd. Cass., 30 dicembre 2019, n. 34727; Cass., 17 gennaio 2018, n. 938; Cass., 27 luglio 2018, n. 19966; Cass., 12 novembre 2018, n. 28953; Cass., 7 dicembre 2018, n. 31720; Cass., 28 luglio 2017, n. 18808.

<sup>13</sup> L'art. 33 D.Lgs. n. 81/2015, tra gli elementi essenziali che il contratto deve contenere, richiama altresì gli estremi dell'autorizzazione rilasciata (assente nelle somministrazioni mascherate da appalto).

<sup>14</sup> A sostegno della nullità per illiceità della causa e dell'oggetto vd., per esempio, Cass., 10 maggio 1982, n. 2898; Cass., 13 gennaio 1983, n. 228; Cass., 19 giugno 1985, n. 3686; Cass., 14 giugno 1999, n. 5901; Cass., 16 febbraio 2000, n. 1733; Cass., 21 gennaio 2004, n. 970.

<sup>15</sup> Sul punto vd. anche Cass., 1° agosto 2014, n. 17540. Di converso, a favore del contribuente, proprio alla luce della mancata richiesta di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del lavoratore, vd. Cass., 11 dicembre 2015, n. 25014 e 15 marzo 2017, n. 6722.

<sup>16</sup> Vd. Cass., 6 agosto 2024, n. 22233; Cass., 28 maggio 2025, n. 14200.

<sup>17</sup> Vd., per esempio, Cass., 26 ottobre 2016, n. 21634.

<sup>18</sup> A tal proposito si può richiamare la consolidata giurisprudenza in materia di operazioni soggettivamente inesistenti, in cui viene in considerazione la divergenza tra la realtà commerciale e la relativa espressione documentale (*ex multis*, vd. Cass., 5 febbraio 2009, n. 2779).

<sup>19</sup> Sentenza 11 marzo 2020, C-94/19, *San Domenico Vetraria*.

<sup>20</sup> Vd. Corte di Giustizia UE, 11 giugno 1998, causa C-283/95. Similmente vd. Corte di Giustizia UE, 29 giugno 1999, C-158/98, *Coffeeshop «Siberië»*; Corte di Giustizia UE, 29 giugno 2000, C-455/98, *Salumets*; Corte di Giustizia UE, 6 luglio 2006, C-439/04, *Axel Kittel*. Non può perciò condividersi il contenuto della pronuncia della Corte di Cassazione, 7 dicembre 2018, n. 31720, che ha ritenuto che nella somministrazione di manodopera l'imponibilità IVA andrebbe esclusa in considerazione dell'illiceità della condotta.

<sup>21</sup> L'art. 38 D.Lgs. n. 81/2015, infatti, stabilisce che i pagamenti effettuati dal somministratore a titolo retributivo o di contribuzione previdenziale valgono a liberare l'utilizzatore dal debito corrispondente «*fino a concorrenza della somma effettivamente pagata*» (comma 3).

<sup>22</sup> Vd., da ultimo, Cass., 19 maggio 2026, n. 14990. In tali fattispecie, come noto, la neutralità della posizione IVA del committente/acquirente viene tutelata solamente a condizione che questo abbia agito diligentemente e in buona fede. In argomento, per tutti, vd. GIOVANARDI A., *Le frodi IVA: Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

<sup>23</sup> Per un primo riferimento sull'argomento vd. LA ROSA S., *L'erronea applicazione dell'Iva, tra la norma e il dogma della conditio indebiti*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 194; GREGGI M., *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 10, IV, 285; SAPONARO F., *Il rimborso dell'Iva erroneamente addebitata in fattura su operazioni escluse*, in *Rass. trib.*, 2006, 4, 1267.

<sup>24</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, 18 giugno 2009, C-566/07, *Stadeco*.

<sup>25</sup> Così Corte di Giustizia UE, 13 dicembre 1989, C-342/87, *Genius Holding BV* (nello stesso senso, vd. sentenza 18 marzo 2021, C-48/20).

<sup>26</sup> Sentenza 13 marzo 2025, C-640/23. Similmente, vd. Cass., 25 gennaio 2008, n. 1607; Cass., 2 settembre 2002, n. 12756; Cass., 27 giugno 2001, n. 8786; Cass., 16 luglio 2003, n. 11110; Cass., 5 giugno 2003, n. 8959; Cass., 26 agosto 2015, n. 17173.

<sup>27</sup> Sull'autonomia dei rapporti intercorrenti tra Amministrazione e prestatore, da un lato, e tra quest'ultimo e committente, dall'altro lato vd. Cass., 22 aprile 2003, n. 6419; Cass., 6 agosto 2008, n. 21214; Cass., 13 dicembre 1991, n. 13446; Cass., 2 novembre 1991, n. 12590. Sul punto va richiamata altresì la posizione assunta dalla Corte di Giustizia

UE nella sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, che ha puntualizzato che, qualora il rimborso dell'IVA «divenga impossibile o eccessivamente difficile» gli Stati membri devono prevedere gli strumenti necessari per consentire al committente di recuperare l'imposta (vd. anche le sentenze 11 aprile 2019, C-691/17 e 13 ottobre 2022, C-397/21, nonché Cass., 3 dicembre 2020, n. 27649). Non mancano pronunce che si sono discostate da tali principi, e che – nel caso di committenti soggetti passivi IVA che avevano versato un'IVA non dovuta senza averla detratta – hanno sostenuto che questi avrebbero potuto chiedere il rimborso direttamente all'Erario (sent. 31 luglio 2008, n. 20752; similmente sent. 18 febbraio 2009, n. 3817). Nel contempo la sentenza 11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred*, ha stabilito che, laddove venga contestato l'erroneo addebito di IVA, sarebbe contrario ai principi di neutralità e proporzionalità negare la detrazione al committente e, nel contempo, non consentire al prestatore di regolarizzare la fattura emessa ed ottenere il rimborso dell'IVA (similmente, vd. sent. 23 aprile 2015, C-111/14, *GST - Sarviz*). Ne consegue che gli Stati membri non possono adottare disposizioni o prassi che impediscano o rendano eccessivamente gravoso per il prestatore recuperare l'IVA erroneamente addebitata e versata, qualora l'Amministrazione finanziaria abbia negato al committente il diritto alla detrazione dell'imposta (in argomento vd. anche MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, in *Rass. trib.*, 2014, 3, 453).

<sup>28</sup> Vd. Corte di Giustizia UE, 8 maggio 2019, C-712/17, *En.Sa.* Sulla detraibilità dell'IVA erroneamente addebitata al di fuori di ipotesi di frode vd. TESAURO F., *Sulla detraibilità dell'IVA relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sull'applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente-cessionario)*, in *Giur. it.*, 1996, IV, 83-84; LOGOZZO M., *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 3, I, 287; LA ROSA S., *L'erronea applicazione dell'Iva, tra la norma e il dogma della conditio indebiti*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 197; MESSINA S.M., *Note in tema di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 944; RANDAZZO F., *Profili problematici del recupero dell'IVA erroneamente fatturata su operazioni esenti*, in *Corr. trib.*, 2012, 23, 1763. *Contra*, FRANSONI G., *L'esercizio del cosiddetto diritto alla detrazione dell'IVA in carenza del presupposto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, II, 29 ss.

<sup>29</sup> In tal senso, con specifico riferimento a una fattispecie di illecita somministrazione di manodopera, vd. Cass. pen., 30 marzo 2022, n. 11633.

<sup>30</sup> Come evidenziato da COMELLI A., *De rebus quae geruntur: la detrazione dell'iva fatturata con aliquota più elevata di quella che avrebbe dovuto essere applicata, versata dal cessionario o dal committente e la sua regolarizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 1, 237, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE consente di adottare meccanismi ulteriori, rispetto alla richiesta di rimborso da parte del cedente/prestatore, per salvaguardare la neutralità dell'IVA in caso di indebita applicazione del tributo.

<sup>31</sup> In argomento vd. Corte di Giustizia UE, 15 dicembre 2011, C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, che ha chiarito come al cedente/prestatore debba essere riconosciuta la concreta possibilità di ottenere dall'Erario il rimborso dell'IVA non dovuta che egli ha rimborsato al cessionario/committente. Sul punto, tuttavia, la Corte di Cassazione aveva puntualizzato che il rimborso oltre l'ordinario termine biennale sarebbe stato possibile solamente per quell'imposta rimborsata in esecuzione di un provvedimento coattivo di rimborso (sentenze 20 luglio 2012, n. 12666; 15 marzo 2013, n. 6600 e 24 febbraio 2015, n. 3627).

<sup>32</sup> Per alcuni rilievi critici alla formulazione del comma 3 dell'art. 30-bis vd. SALVINI L., *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1607; CONTE D., *Rimborso e detrazione dell'IVA "non dovuta": luci ed ombre della nuova disciplina*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 2, 165.

<sup>33</sup> Sentenza 17 maggio 2026, n. 14582. In argomento si veda anche la precedente pronuncia 30 settembre 2021, n. 26515, che si è spinta ad affermare che l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA e di proporzionalità imporrebbe di riconoscere la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA riferita ad un'operazione non effettivamente posta in essere, laddove il cedente abbia provveduto a versare integralmente l'imposta esposta nella relativa fattura, eliminando così il rischio di perdita di gettito fiscale.

<sup>34</sup> Per esempio, la diligenza della "società utilizzatrice" potrebbe essere seriamente messa in dubbio laddove venisse accertato il sostenimento di un costo inferiore rispetto alle retribuzioni da riconoscere ai lavoratori per l'opera prestata.

<sup>35</sup> Sul punto vd. anche COCIANI S.M., *L'appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi*, cit.

<sup>36</sup> In tal senso, non può tralasciarsi l'orientamento secondo cui il cessionario che acquisisce beni nell'esercizio di un'impresa, diversamente dal consumatore finale, è un soggetto attivo nel rapporto IVA e, come tale, può chiedere direttamente all'Erario il rimborso delle somme indebitamente versate (Cass., 6 dicembre 2016, n. 24923; Cass., 31 luglio 2008, n. 20752; Cass., 13 gennaio 2010, n. 355; Cass., 26 ottobre 2012, n. 18425; Cass., 17 aprile 2009, n. 9107; *contra*, Cass., 28 giugno 2019, n. 17500; Cass., 13 giugno 2018, n. 15536; Cass., 15 maggio 2015, n. 9946). In argomento si veda anche la Risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 66/2024, che, in un caso di somministrazione di manodopera, ha negato che il committente possa formulare istanza diretta di rimborso, ancorché il prestatore fosse assoggettato ad una procedura concorsuale.

<sup>37</sup> Certo è che, a parità di condizioni, in luogo di disconoscere la detraibilità di un'IVA per poi riconoscerne il diritto al rimborso, sarebbe opportuno valutare se concedere direttamente la detraibilità della stessa.

<sup>38</sup> Sul "diritto" del contribuente alla variazione vd. COMELLI A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, 836, e, specificamente sul tema, BASILAVECCHIA M., *Le note di variazione*, in TESAURO F. (diretta da), *Giur. sist. dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 633 ss. e, più di recente, SANTIN P., *Vicende dell'operazione imponibile Iva: profili sostanziali e procedurali*, Padova, 2020, 37 ss.

<sup>39</sup> In tal senso vd. Cass., 17 giugno 1996, n. 5568.

<sup>40</sup> Vd. anche FILIPPI P., *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1993, vol. XLVI, 169.

<sup>41</sup> In tal senso, vd. CARINCI A., *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 6, I, 711.

<sup>42</sup> Con l'art. 4, comma 3, D.L. n. 124/2019, il legislatore aveva introdotto nell'art. 17, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 la lett. a-*quinquies*), contenente una specifica ipotesi di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle prestazioni di servizi *labour intensive*. Tale disposizione, tuttavia, non è entrata in vigore, non avendo ottenuto l'autorizzazione da parte della Commissione europea, in quanto non «*sufficientemente mirata a contrastare una concreta situazione di frode*» (COM(2020) 243). Con il comma 57 della L. n. 207/2024 il legislatore ha introdotto una nuova lett. a-*quinquies*), limitata alle prestazioni di servizi *labour intensive* rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica.

<sup>43</sup> Si vedano, per esempio, le sentenze della Corte di Cassazione, 9 luglio 2024, n. 18730 e 15 settembre 2025, n. 25256.

<sup>44</sup> Va precisato che un trattamento più mite potrebbe derivare dall'applicazione dell'art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, disposizione che sembrerebbe riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente pagata e detratta e accordare, per tali fattispecie, una sanzione fissa, di importo relativamente contenuto (in tal senso deporrebbe anche la circolare della Guardia di Finanza n. 114153/2018). Senonché, la Corte di Cassazione ha sostenuto che la norma vada interpretata solamente come riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA «*nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta in ragione della natura delle caratteristiche dell'operazione posta in essere*». La sanzione fissa, poi, sarebbe riservata alla «*indebita detrazione dell'IVA, in quanto operata per un importo superiore rispetto a quella dovuta in relazione all'operazione posta in essere, benché coincidente con quella indicata in fattura*» (sent. 21 aprile 2021, n. 10439; similmente, vd. Cass., 21 febbraio 2026, n. 3909).