

Il recupero dell'IVA nella somministrazione irregolare di manodopera, tra categorie domestiche di inesistenza e spunti unionali (*)

VAT recovery in the case of the irregular supply of labour: italian legal frameworks regarding non-existence and EU guidelines

(nota a Cass., sez. trib., 20 giugno 2026, n. 20885)

di Salvatore Magliarisi - 6 ottobre 2026

Abstract

Il contributo analizza criticamente l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 20885/2026, in tema di indetraibilità dell'IVA conseguente alla riqualificazione di un appalto di servizi in somministrazione irregolare di manodopera. Lo scritto ripercorre gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità, fondati sulle declinazioni di inesistenza soggettiva e inesistenza giuridica delle operazioni, evidenziandone le contraddizioni logiche e sistematiche, specialmente laddove tali ricostruzioni prescindano dalla totale assenza di evasione fiscale. Il tutto alla luce degli indirizzi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Parole chiave: IVA, appalto di servizi, operazioni inesistenti, Corte di Cassazione

Abstract

The paper critically analyses the Italian Supreme Court's order No. 20885 of 2026 concerning the non-deductibility of VAT following the requalification of a service contract as an irregular supply of labour. The essay reviews the case law of the Supreme Court, based on the notions of subjective non-existence and legal non-existence of transactions, highlighting their logical and systematic contradictions, especially where such interpretations disregard the total absence of tax evasion. The analysis is conducted in the light of the principles established by the Court of Justice of the European Union.

Keywords: VAT, service contract, Supreme Court

SOMMARIO: 1. L'ordinanza in commento e la cornice giuslavoristica in cui essa si inserisce. - 2. Le due ricostruzioni della giurisprudenza di legittimità, quella dell'inesistenza soggettiva e quella dell'inesistenza "giuridica" delle operazioni. - 3. La prospettiva unionale, imperniata sull'onerosità della prestazione ... - 4. ... e sulla neutralità dell'imposta. - 5. L'eclissi della prospettiva unionale nell'ordinanza in commento e le sue ricadute.

1. L'ordinanza della Corte Suprema di Cassazione, sez. trib., 20 giugno 2026, n. 20885, torna a misurarsi con il trattamento fiscale dell'appalto di servizi riqualificato in somministrazione (irregolare) di manodopera.

La vicenda processuale è, nei suoi tratti essenziali, paradigmatica del contenzioso che affolla il settore. A seguito di verifiche condotte presso la committente e la pretesa appaltatrice, l'Amministrazione finanziaria contestava la non genuinità del contratto di appalto di servizi intercorso tra le due società, riqualficando il rapporto in somministrazione irregolare di manodopera e traendone, per quel che qui interessa, l'indetraibilità dell'IVA. Il giudice di prime cure annullava l'atto, ritenendo provata l'assunzione del rischio d'impresa in capo all'appaltatrice. Il giudice d'appello, di contro, riformava la decisione, valorizzando l'insussistenza dell'effettivo esercizio di un potere direttivo della società appaltatrice sui lavoratori impiegati presso la committente. Investita del ricorso, la Suprema Corte lo ha rigettato, proponendo un impianto motivazionale che si regge sull'argomentazione secondo cui, una volta accertata la simulazione del contratto, verrebbe meno il presupposto sostanziale della detrazione, poiché la prestazione dedotta in fattura non corrisponde all'operazione effettivamente intercorsa tra le parti.

Per cogliere appieno lo spessore della questione, tuttavia, non si può prescindere da un'analisi diacronica che affondi le radici nell'oramai abrogato art. 1 L. 23 ottobre 1960, n. 1369, che prevedeva un divieto assoluto di affidare in appalto «[...] l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltatore o dall'intermediario, qualunque sia la natura dell'opera o del servizio cui le prestazioni si riferiscono [...]». Previsione, questa, riformata dal D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (c.d. "legge Biagi"), il quale, negli articoli che vanno dal 20 al 26, ha introdotto alcune forme di lecita intermediazione del lavoro (poi richiamate dagli artt. 30 ss. D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81), precisando, nell'art. 29, che «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».

Si tratta, evidentemente, di disposizioni poste a tutela dei lavoratori, in base alle quali, in estrema sintesi, l'appalto è lecito allorquando l'appaltatore agisca quale "autentico" imprenditore; ove, di contro, egli si limiti a fornire mere prestazioni lavorative dei dipendenti, disinteressandosi dell'organizzazione del lavoro e del rischio della commessa¹, il contratto andrebbe riqualficato in somministrazione di lavoro, che, in assenza di autorizzazione, risulterebbe illecita.

Finalità, quella appena richiamata, che si riscontra anche nell'esame della relativa contravvenzione p. e p. dall'art. 18 D.Lgs. n. 276/2003, che si aggrava in relazione a ipotesi di sfruttamento dei lavoratori o di aggiramento di previsioni normative o contrattuali poste a garanzia dei rapporti di lavoro.

2. Sul piano tributario, l'illecito *de quo* è stato oggetto di due differenti ricostruzioni ermeneutiche da parte della giurisprudenza di legittimità.

Un primo filone, per il vero minoritario, riconduce la fattispecie alla categoria dell'inesistenza soggettiva delle operazioni. In quest'ottica, l'appaltatore verrebbe considerato fittiziamente interposto tra il committente e quelli che, formalmente, sono dipendenti dell'appaltatore².

Configurazione, questa, che francamente non convince. La categoria della soggettiva inesistenza presuppone, infatti, un rapporto contrattuale astrattamente possibile tra coloro che realmente lo intrattengono, in cui un soggetto si sostituisce fittiziamente a un altro. Nel caso in specie, se anche si espungesse dalla catena negoziale l'interposto, la prestazione commissionata e quella offerta dai lavoratori dipendenti rimarrebbero inconciliabili e quest'ultima non potrebbe essere oggetto di fatturazione. Una tale impostazione, dunque, restituisce esiti illogici perché all'operazione ritenuta simulata ne "sostituisce" una dissimulata irrealizzabile.

Un secondo e più nutrito indirizzo giurisprudenziale importato dal diritto penale (al quale è riconducibile l'ordinanza in commento), nel valutare la fattispecie in questione, "inventa" la categoria dell'inesistenza giuridica delle operazioni, affermando che *«sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle relative al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti. Oggetto della sanzione penale è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale. Il documento fiscale deve contenere una rappresentazione veritiera degli aspetti fiscalmente rilevanti, con la conseguenza che l'inesistenza giuridica si verifica quando la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione. Le fatture relative a un contratto di appalto volto a mascherare un'illecita somministrazione di manodopera sono relative a un negozio giuridico differente rispetto a quello intercorso tra le parti ed hanno significative conseguenze fiscali»*³. Neppure questa ricostruzione della giurisprudenza di legittimità persuade, sia perché non trova solido appiglio nelle disposizioni sanzionatorie (così stridendo con il principio di tipicità e il suo corollario della determinatezza)⁴, sia perché prescinde completamente dall'assenza di evasione. In relazione a quest'ultimo punto, va, infatti, evidenziato che, ai fini delle imposte sui redditi, i costi sostenuti sono deducibili⁵, perché essi, intrinsecamente illeciti, sono funzionali al compimento di attività lecite. Non si riferiscono dunque, per utilizzare le parole del legislatore, a servizi *«direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo»* e, pertanto, non sono ineducibili ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, L. n. 537/1993.

Ai fini IVA, il percorso per giungere alla conclusione è più complicato, ma la destinazione del ragionamento (assenza di evasione) è la medesima. E invero, l'imposta viene ritenuta indetraibile in capo al committente (perché le prestazioni di lavoro dipendente esulano dal campo di applicazione del tributo), ma, al contempo, essa (imposta) dovrebbe essere già stata versata all'Erario dall'appaltatore. Seppur liquidata da soggetti diversi, quell'imposta dovrebbe essere incamerata dalle casse statali.

Eppure, seguendo gli assunti dei due orientamenti di cui si è data menzione (nel cui ultimo si iscrive l'ordinanza qui commentata), che considerano (entrambi) le fatture

riferite a operazioni inesistenti, la duplicazione del prelievo sarebbe inevitabile, giacché, ferma l'indetraibilità dell'imposta per il committente, essa rimarrebbe dovuta dall'appaltatore ai sensi dell'art. 203 Direttiva 2006/112/CE (che prevede che «l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura»), così come attuato nel nostro ordinamento con l'art. 21, comma 7, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che prevede che «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»).

3. Sembra a chi scrive, tuttavia, che alla conclusione riportata nel paragrafo che precede non possa addivenirsi e ciò perché non si possono trascurare due (una subordinata all'altra) questioni⁶ che, in questa materia, promanano dall'ordinamento europeo.

Giova richiamare, sul punto, l'interpretazione resa all'esito del rinvio pregiudiziale di cui all'ordinanza della Corte Suprema di Cassazione, 29 gennaio 2019, n. 2385, con la quale si è rimessa ai giudici europei la verifica di compatibilità dell'allora vigente normativa nazionale laddove prevedeva l'irrilevanza, ai fini IVA, dei prestiti o distacchi di personale per i quali è pagato solamente il relativo costo da parte del soggetto beneficiario. Nell'ordinanza, dubitando della legittimità della disciplina interna rispetto all'ordinamento unionale, i supremi giudici evidenziano come «la norma nazionale sembra innestare un'ingiustificata disparità di trattamento, ai fini IVA, tra i diversi strumenti mediante i quali si attua la "messa a disposizione di personale", che potrebbe incidere sul principio di neutralità fiscale espressione, appunto, del principio generale della parità di trattamento». Del resto, proseguono «la somministrazione di manodopera è difatti anch'essa strumento di messa a disposizione di personale (Corte giustizia 12 marzo 2015, causa C-594/13 [...])».

Nella pronuncia sollecitata dall'ordinanza dianzi citata, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ricorda che, sulla base della nozione oggi recata dall'art. 2, par. 1, lett. c), Direttiva 2006/112/CE, una prestazione di servizi si considera effettuata «a titolo oneroso» (ed è, quindi, operazione rilevante ai fini IVA) «quando tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto» e «sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente». Il tutto, peraltro, con la precisazione che «è irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione»⁷.

Riassuntivamente, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nel pronunciarsi in merito al prestito o distacco di personale, ha sancito che tale operazione è da considerarsi prestazione di servizi a titolo oneroso (a prescindere dall'entità del

corrispettivo pattuito), allorquando la prestazione dell'uno (mettere a disposizione i lavoratori) è condizionata all'obbligazione dell'altro (pagamento di un corrispettivo)⁸. Se questo è il principio, allora, anche la somministrazione illecita di manodopera rientra tra le prestazioni di servizi a titolo oneroso, essendo naturalisticamente sovrapponibile al prestito o distacco di personale.

Né, peraltro, costituirebbe elemento differenziale rispetto alla fattispecie sottoposta ai giudici europei la connotazione illecita della somministrazione, posto che l'imponibilità ai fini IVA deriva dall'idoneità dell'attività, sia essa lecita o illecita, a entrare in potenziale concorrenza con un (lecito) settore di mercato dell'Unione Europea⁹. Potenziale concorrenza che, nel caso della somministrazione di personale, è certamente ipotizzabile, dato che tale tipologia di attività, previo ottenimento delle relative autorizzazioni, può certamente essere svolta e offerta al mercato.

Insomma, stando ai consolidati orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la detrazione dell'IVA, nella fattispecie della somministrazione illecita, non dovrebbe poter essere messa in discussione.

4. A quanto sopra si aggiunge, anche a voler ritenere l'IVA indetraibile, il tema dell'imposta che, a questo punto, il sedicente appaltatore avrebbe indebitamente versato all'erario.

Sempre la Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹⁰ ha avuto modo di affermare che *«il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in linea di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che indica un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta»* e, dunque, *«in quest'ottica, l'obbligo di cui all'articolo 203 di tale direttiva [attuato in Italia con l'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633 del 1972, ndr] mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione»*. Aggiunge, però, la Corte che, *«tuttavia, in forza del principio di proporzionalità, detto obbligo non deve eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tale obiettivo e, segnatamente, non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA. Orbene, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui il carattere fittizio delle operazioni ostacola la detraibilità dell'imposta, il rispetto del principio di neutralità dell'IVA è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale»*. Sulla base di tali premesse, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea conclude che *«la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'IVA relativa a operazioni fittizie, imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'IVA in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente, purché il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente di detta fattura, che non era in buona*

fede, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di gettito fiscale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare».

Certamente condivisibile l'indirizzo appena riportato¹¹, secondo cui, una volta eliminato il rischio di perdite di gettito erariale (anche a seguito di attività di accertamento), non è possibile pretendere la medesima imposta nei confronti di soggetti diversi e, quindi, duplicare il recupero dell'IVA¹².

5. A fronte del quadro sin qui ricostruito, ci si sarebbe attesi che la Suprema Corte, sollecitata da motivi di ricorso espressamente imperniati sull'art. 2, par. 1, lett. c), Direttiva 2006/112/CE e sui principi di neutralità e proporzionalità, si misurasse *funditus* con la prospettiva unionale. L'ordinanza in commento, di contro, la scavalca, arroccandosi sull'affermazione secondo cui *«rileva l'assorbente profilo della fittizietà delle prestazioni dedotte nello schema dell'appalto, poiché l'operazione economica rappresentata non ha obiettivamente avuto luogo tra le parti, con conseguente radicale mancanza del presupposto sostanziale per la detrazione»*.

L'argomento è, tuttavia, fallace, perché contrasta con la realtà fenomenica data per presupposta nell'ordinanza medesima, posto che, a quanto risulta dalla lettura della decisione, i lavoratori sono stati effettivamente messi a disposizione della committente e il corrispettivo pattuito è stato altrettanto effettivamente pagato da quest'ultima. Un'operazione economica, dunque, ha *“obiettivamente avuto luogo”*. Ciò che diverge dalla rappresentazione documentale è unicamente la qualificazione giuridica dello schema negoziale, non l'esistenza materiale dello scambio sinallagmatico. E poiché, come si è visto, la messa a disposizione di personale dietro corrispettivo integra, per la giurisprudenza unionale, una prestazione di servizi *“a titolo oneroso”* rilevante ai fini IVA, predicare la *“radicale mancanza del presupposto sostanziale”* di un'operazione realmente eseguita significa sovrapporre (indebitamente) la divergenza qualificatoria all'inesistenza.

Né a diverso approdo conduce il passaggio in cui la Corte, mostrando di avvertire l'obiezione, richiama l'eccezione al principio di neutralità elaborata per le ipotesi in cui, *«per le caratteristiche particolari dell'oggetto della prestazione, sia esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e uno illecito»*, assumendo che tale evenienza ricorrerebbe nella somministrazione irregolare *«in quanto la fornitura di mere prestazioni di lavoro è esclusa dal circuito economico»*. La deroga *de qua* è stata, infatti, forgiata per beni o prestazioni insuscettibili, in radice, di lecito scambio (esemplificativamente, per il commercio di droga). La somministrazione di manodopera, di contro, costituisce un mercato pienamente lecito e, per vero, fiorente, con il quale l'operatore abusivo entra in diretta competizione. È, questa, esattamente la potenziale concorrenza che, secondo i consolidati orientamenti della Corte di Giustizia, radica l'imponibilità dell'attività illecita, sicché la deroga alla regola dell'insensibilità dell'IVA all'illecito viene evocata proprio là dove ne difettano i presupposti.

Tutto ciò, peraltro, liquidando con disinvoltura l'argomento dell'assenza di rischi di danni per l'Erario. La Corte, così facendo, non soltanto si pone in rotta di collisione

con il principio, di matrice unionale, per cui l'eliminazione del rischio di perdita di gettito dovrebbe impedire un doppio recupero dell'IVA, ma finisce per contraddire il proprio stesso diritto vivente, che quel principio aveva mostrato di recepire¹³.

Si continua, per questa via, a snaturare la funzione degli Enti impositori, ontologicamente preordinata al recupero dell'imposta evasa. Allorquando evasione non c'è, perché l'imposta è già stata assolta (seppur da soggetto diverso), il recupero abbandona il binario suo proprio, quello della reintegrazione del gettito sottratto, per intradarsi su un solco che non gli appartiene: quello della reazione punitiva per illecito non legato all'evasione, tanto più insidiosa in quanto sottratta alle garanzie che allo strumento sanzionatorio dovrebbero accompagnarsi.

(*) 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*.

¹ I principali indici sintomatici che permettono una tale riqualificazione sono individuati dalla giurisprudenza di legittimità: i) nell'identità di mansioni e la promiscuità operativa tra i dipendenti del committente e quelli dell'appaltatore; ii) nell'osservanza dei medesimi orari di lavoro e la gestione amministrativa del rapporto da parte del committente; iii) nell'utilizzo di attrezzature e capitali di proprietà del committente; iv) nei meccanismi di remunerazione in termini di ore-lavoro. Cfr., *ex multis*, Cass., sez. lav., 26 ottobre 2018, n. 27213.

² Cass. pen., sez. III, 27 gennaio 2022, n. 16302; Cass. pen., sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11633. Non esclude che la fattispecie possa essere ricondotta a ipotesi di inesistenza soggettiva, di recente, Cass. pen., sez. III, 20 giugno 2025, n. 30370.

³ Cass. pen., sez. III, 11 febbraio 2022, n. 12920; Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114; Cass. pen., sez. III, 20 gennaio 2023, n. 23309; Cass. pen., sez. III, 30 gennaio 2023, n. 29175; Cass. pen., sez. III, 17 ottobre 2024, n. 44508; Cass. pen., sez. V, 19 dicembre 2024, n. 8342.

⁴ A commento della definizione di origine giurisprudenziale, DELL'OSSO A.M., *Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 4, III, 78 s., evidenzia che «un siffatto modo di ragionare, pur logico, ha un suono potenzialmente allarmante alle orecchie del penalista, evocando suggestioni analogiche [...]. Pare, infatti, che la tesi di chi sostiene la rilevanza anche di discrasie attinenti alla veste del rapporto comporti un'estensione semantica eccessiva dell'avverbio realmente, che verrebbe a considerare fungibili realtà materiale o, per meglio dire, naturalistica e realtà normativa, quest'ultima inevitabilmente destinata a essere filtrata da componenti valutative e discrezionali: ciò che ne risulta è, però, un concetto esangue, privo di qualsiasi effettiva portata di significato e ridotto a mero pleonaso». Nello stesso senso PACCAGNELLA F. - ARTUSO S., *Le operazioni giuridicamente inesistenti: origine della nozione e criticità*, in *Corr. trib.*, 2025, 8/9, 769.

⁵ Si registrano, a dire il vero, alcune isolate sentenze, tra le quali la già citata Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, nella quale si legge che «la nullità del contratto di somministrazione irregolare di manodopera determina la mancanza di certezza, nonché di determinatezza o determinabilità, dei costi dal medesimo derivanti, e, quindi, ne preclude il riconoscimento ai fini della determinazione delle imposte sui redditi. Da un lato, infatti, i costi in contrasto con il principio di certezza o con il principio di determinatezza o determinabilità non possono essere riconosciuti ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, a norma dell'art. 109 T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. n. 917 del 1986, e successive modifiche, in particolare quella recata dal D.Lgs. n. 12 dicembre 2003, n. 344 [...]. Dall'altro, il contratto di somministrazione irregolare di manodopera, in quanto affetto da nullità, determina costi non quantificabili e comunque diversi da quelli del contratto di appalto di servizi. A tal proposito, si consideri, ad esempio, che nella disciplina del D.Lgs. n. 276 del 2003, il lavoratore impiegato mediante il ricorso allo schema negoziale vietato potrebbe agire in giudizio per la costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo». Nello stesso senso, più di recente, Cass. pen., sez. III, 3 ottobre 2025, n. 32586. Affermazioni, queste, avversate da COCIANI S.F., *L'appalto di servizi, tra criticità tributarie e possibili rimedi*, in *Riv. dir. trib. tel.*, n. 1/2024, pubblicata online il 7 marzo 2024, che incentra le ragioni della critica nell'esistenza delle attività nella «dimensione storico-naturalistica». Sembra, però, che il vero punto risieda nel fatto che i costi sarebbero certi e determinabili, posto che, anche a fronte della riqualificazione del contratto operata dall'Amministrazione finanziaria, le somme, già puntualmente quantificate, sono pagate/dovute all'appaltatore. Si ritrova, invece, d'accordo con l'orientamento espresso nella sentenza appena citata PROSPERI F., *Sul discrimine tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2024, pubblicata online il 4 luglio 2023.

⁶ Alle quali, a rigore, se ne aggiunge una terza e, cioè, che, nel versante penale, la condotta di dichiarazione fraudolenta mediante impiego di fatture per operazioni inesistenti sembra far riferimento alla realtà fenomenica, non meramente giuridica. Così MANGIONE A., *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in MUSCO E. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, 39, il quale pone l'accento sulle dizioni «operazioni non realmente effettuate» e «soggetti diversi da quelli effettivi» contenute nell'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000.

⁷ CGUE, 11 marzo 2020, causa C-94/19, *San Domenico Vetraria*, punti 21, 26 e 29.

⁸ A seguito della pronuncia dei giudici europei, il legislatore, con il D.L. 16 settembre 2024, n. 131 (convertito con modificazioni dalla L. 14 novembre 2024, n. 166), ha abrogato l'art. 8, comma 35, L. 11 marzo 1988, n. 67, proprio per adeguare la disciplina interna alla direttiva IVA, la quale impone che operazioni di prestito o distacco di personale vadano assoggettate all'imposta. Nota, d'altronde, FALCONE F., *Distacco di personale imponibile ex lege dal 1° gennaio 2025: a quando l'ammissione autentica per la somministrazione di manodopera?*, in *L'IVA*, 2025, 2, 19 s.; ID., *Somministrazione illecita di manodopera: Cassazione e CGE a confronto*, in *L'IVA*, 2024, 5, 26, che la disposizione era costantemente disapplicata dai giudici domestici.

⁹ E invero, «il principio di neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell'IVA, 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'assoggettamento all'imposta. Una siffatta deroga entra in considerazione 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. In questa situazione specifica, il non assoggettamento all'IVA non può compromettere il principio della neutralità fiscale» (CGUE, 7 luglio 2010, C-381/09, Gennaro Curia, ma cfr., altresì, CGCE, 28 febbraio 1984, C-294/82, *Einberger II*; CGCE, 5 luglio 1988, C-269/86, *Mol*; CGCE, 5 luglio 1988, C-289/86, *Happy Family*; CGCE, 6 dicembre 1990, C-343/89, *Witzemann*; CGCE, 2 agosto 1993, C-111/92, *Lange*; CGCE, 28 maggio 1998, C-3/97, *Goodwin*; CGCE, 11 giugno 1998, C-283/95, *Fischer*; CGCE, 29 giugno 1999, C-158/98, *Coffeeshop Siberie*; CGCE, 29 giugno 2000, C-455/98, *Salumets*; CGCE, 17 febbraio 2005, C-453/02 e C-462/02, *Linneweber e Akritidis*; CGCE, 14 luglio 2005, C-453/03, *British American Tobacco International Ltd*; CGCE, 14 dicembre 2006, C-401/05, *VPD Dental laboratori NV*; CGCE, 27 aprile 2006, C-443 e 444/04, *H.A. Solleveld*).

¹⁰ CGUE, 8 maggio 2019, C-712/17, *En.Sa. Srl*, punti 31, 32, 33 e 36.

¹¹ Indirizzo di cui l'Agenzia delle Entrate sembra aver tenuto conto solamente in parte nella ris. 3 ottobre 2025, n. 50/E. Nel documento di prassi, l'Amministrazione si occupa della possibilità di rimborso ex art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972 dell'IVA versata dall'appaltatore proprio nel caso in cui il «rapporto contrattuale instaurato tra le parti venga riqualificato da contratto d'appalto di servizi a contratto di somministrazione di lavoro e, di conseguenza, recuperata l'IVA inizialmente esposta in fattura». Come riportano BILANCINI L. - LA GRUTTA S., *IVA restituibile se l'operazione è riclassificata non in un contesto di frode*, in *Eutekne.info*, 9 ottobre 2025; BANCALARI M. - CEPPELLINI P., *Appalti di servizio illeciti, la frode impedisce la restituzione dell'IVA*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 ottobre 2025; FORMICA G. - STARACE V., *Profili fiscali della riqualificazione di contratti di appalto non genuini in somministrazione di manodopera*, in *il fisco*, 2025, 42, 3717 s., la predetta risoluzione è stata oggetto di una peculiare vicenda: pubblicata in una prima versione il 3 ottobre 2025, è stata «poi sostituita e ripubblicata in data 7 ottobre 2025 per un refuso». La correzione, però, non pare affatto riferita a un mero refuso. L'intervento correttivo ha inciso, infatti, sul cuore dell'argomentazione relativa all'applicazione dell'art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972. Nella versione definitiva del documento, l'Agenzia delle Entrate ha sì negato la possibilità di restituzione dell'IVA, originariamente versata in base a un contratto di appalto poi disconosciuto, ma il diniego è ancorato all'integrazione della specifica fattispecie di cui al comma 3 del medesimo articolo, ovvero che il versamento fosse avvenuto «in un contesto di frode». La correzione è questa, l'aggiunta del richiamo alla causa di esclusione dal rimborso. Tale emendamento, introdotto a brevissima distanza dalla prima pubblicazione, assume una valenza ermeneutica cruciale. Se, infatti, la versione originaria poteva indurre l'interprete alla conclusione secondo cui qualsiasi riqualificazione del rapporto contrattuale operata dall'Amministrazione finanziaria potesse implicare *sic et simpliciter* il diniego alla restituzione, la correzione operata impone un radicale cambio di prospettiva. La necessità, avvertita dalla stessa Agenzia delle Entrate, di inserire la specifica locuzione «in un contesto di frode» sta inequivocabilmente a significare che la riqualificazione del contratto da appalto a somministrazione non comporta necessariamente l'esistenza di una frode fiscale. La ripubblicazione della risoluzione, pertanto, più che rimediare a un refuso, permette di fissare un principio: l'Amministrazione finanziaria, laddove intenda negare la restituzione dell'imposta non dovuta a seguito di una riqualificazione, dovrebbe appellarsi (fornendo la relativa dimostrazione) all'esistenza di una frode fiscale, che la legge individua quale unico presupposto ostativo al rimborso.

¹² Sul versante penale, ALDROVANDI P. - FLORA G., *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale "totale"?*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 9 ss., valorizzano l'assenza di evasione per escludere il dolo specifico di evasione in relazione alla configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante impiego di fatture per operazioni inesistenti p. e p. dall'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000.

¹³ Cfr. Cass., sez. trib., 12 marzo 2020, n. 7080; Cass., sez. trib., 30 settembre 2021, 26515.