CONTRATTI DI APPALTO: ANALISI MULTIDISCIPLINARE DEI PROFILI DI RISCHIO

DOTT. DOMENICO SANTORO, STUDIO TRIBUTARIO CRISTOFORI

MARGHERA (VE), MERCOLEDÌ 11 GIUGNO 2025

TaXLab CENTRO STUDI GIURIDICO TRIBUTARI

RISCHI FISCALI DERIVANTI DA CONTRATTI DI APPALTO DI SERVIZI AD ALTA INTENSITÀ DI MANODOPERA

TaXLab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

Punti di attenzione sugli **aspetti differenziali ai fini tributari**:

1) deduzione del costo sostenuto ai fini dell'**IRES ?**

2) deduzione del costo sostenuto ai fini dell'**IRAP ?**

3) **imponibilità ai fini dell'IVA** del corrispettivo della prestazione e conseguente **diritto alla detrazione dell'imposta ?**

4) obblighi dei **sostituti d'imposta ?**

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

Principali contestazioni (**e relativi effetti**) derivanti dall'asserita riqualificazione del contratto di appalto di servizi in somministrazione irregolare di manodopera:

1) pur riconoscendo l'effettività del rapporto e dei servizi resi, oltre che la relativa inerenza, dalla riqualificazione emergerebbe **l'illegittima deduzione dell'onere sostenuto ai fini dell'IRAP** (sul presupposto che si tratterebbe di un mero costo del personale, non rilevante nella determinazione della base imponibile del tributo ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n.446/1997), nonché l'illegittima applicazione dell'IVA in ragione di quanto previsto dall'art. 26-*bis* della Legge n.196/1997 (il quale prevede che i rimborsi del costo del personale non sono compresi nella base imponibile dell'IVA) e, di converso, per il committente, **l'illegittima detrazione dell'imposta**.

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

1) Dal punto di vista sanzionatorio, seguendo questa prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse prima o dopo il 1° settembre 2024:

Violazione	Ante 1/9/2024	Post 1/9/2024
Infedele dichiarazione IRAP (*art. 1 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta	70% dell'imposta
Infedele dichiarazione IVA (*art. 5 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta	70% dell'imposta
Illegittima detrazione IVA (*art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997*)	90% dell'imposta	-

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

2) pur riconoscendo l'effettività delle prestazioni rese e la relativa inerenza, dalla riqualificazione emergerebbe la riconducibilità del rapporto di lavoro alle dipendenze del committente della prestazione e, per l'effetto, **l'illegittima deduzione dell'onere sostenuto ai fini dell'IRAP** (sul presupposto che si tratterebbe di un mero costo del personale, non rilevante nella determinazione della base imponibile del tributo), l'illegittima applicazione dell'IVA in ragione di quanto previsto dall'art. 26-*bis* della Legge n.196/1997 (il quale prevede che i rimborsi del costo del personale non sono compresi nella base imponibile dell'IVA) e, di converso, per il committente, **l'illegittima detrazione dell'imposta**, nonché il dovere del sostituto di operare la **ritenuta a titolo di acconto** prevista dall'art. 23 del D.P.R. 600/1973.

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

2) Dal punto di vista sanzionatorio, seguendo questa prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse prima o dopo il 1° settembre 2024:

Violazione	Ante 1/9/2024	Post 1/9/2024
Infedele dichiarazione IRAP (*art. 1 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta	70% dell'imposta
Infedele dichiarazione IVA (*art. 5 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta	70% dell'imposta
Illegittima detrazione IVA (*art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997*)	90% dell'imposta	-
Infedele dichiarazione sostituto d'imposta (*art. 2 D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% della ritenuta	70% della ritenuta
Mancata effettuazione ritenute (*art. 14 D.Lgs. n.471/1997*)	20% della ritenuta	20% della ritenuta

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

3) pur riconoscendo l'effettività delle prestazioni rese e la relativa inerenza, dalla riqualificazione emergerebbe la riconducibilità del rapporto di lavoro alle dipendenze del committente della prestazione e, per l'effetto, **l'illegittima deduzione dell'onere sostenuto ai fini dell'IRAP** (sul presupposto che si tratterebbe di un mero costo del personale, non rilevante nella determinazione della base imponibile del tributo), nonché l'**emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti** (art. 1, lett. a, del D.Lgs. n.74/2000: «... *fatture o altri documenti ... che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*») e, per il committente, **l'illegittima detrazione dell'imposta** a fronte dell'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

Corte di Cassazione n.10916/2020:

«[…] ***l'inesistenza soggettiva dell'operazione documentata in fattura non è limitata al caso delle frodi carosello***, *dove l'inesistenza soggettiva si riferisce all'emittente il documento,* ***ma ricorre ogni qualvolta ci sia una interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive dell'operazione contrattuale***».

Documento Direzione della Giustizia Tributaria del luglio 2021:

«*Ciò vale a dire che* ***ogni qualvolta lo scambio di beni o di servizi è stato effettivamente posto in essere***, ***ma non è intercorso tra coloro i quali figurano quale emittente e destinatario del documento fiscale***, ***bensì tra soggetti diversi***, ***si configura un'operazione soggettivamente inesistente***».

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

3) Dal punto di vista sanzionatorio, seguendo questa prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse prima o dopo il 1° settembre 2024:

Violazione	Ante 1/9/2024	Post 1/9/2024
Infedele dichiarazione IRAP (*art. 1 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (dal 105%)
Infedele dichiarazione IVA (*art. 5 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (dal 105%)
Illegittima detrazione IVA (*art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997*)	90% dell'imposta	-

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

4) dalla riqualificazione emergerebbe **l'utilizzo di fatture per operazioni "giuridicamente" inesistenti**, sul presupposto che il contratto sarebbe nullo per illiceità dell'oggetto, ovvero essendo il vero oggetto della prestazione un'attività diversa rispetto a quella dedotta in contratto. Per l'effetto, pur non essendo in discussione che la prestazione sia stata resa, è contestata **l'illegittima deduzione dell'onere** sostenuto sia ai **fini dell'IRES**, sia **ai fini dell'IRAP** (essendovi mancanza di certezza, determinatezza o determinabilità dei costi derivanti dal contratto), nonché, per il committente, **l'illegittima detrazione dell'IVA** a fronte dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

4) Dal punto di vista sanzionatorio, seguendo questa prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse prima o dopo il 1° settembre 2024:

Violazione	Ante 1/9/2024	Post 1/9/2024
Infedele dichiarazione IRES (*art. 1 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (dal 105%)
Infedele dichiarazione IRAP (*art. 1 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (dal 105%)
Infedele dichiarazione IVA (*art. 5 del D.Lgs. n.471/1997*)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (dal 105%)
Illegittima detrazione IVA (*art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997*)	90% dell'imposta	-

Conoscenza o conoscibilità della condotta tenuta dalla controparte

Dal punto di vista della difesa, soprattutto qualora fosse asserito l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, è opportuno **dimostrare di essersi adoperati e di aver fatto quanto materialmente possibile per evitare un coinvolgimento**, anche solo "passivo", nell'attività asseritamente fraudolenta posta in essere dalla controparte.

Ciò avviene documentando di aver tenuto una condotta rigorosa sin dall'inizio del rapporto commerciale, oltre che una successiva periodica verifica, non senza essersi attivati tempestivamente ai primi segnali di anomalia noti (o conoscibili) nella condotta del terzo.

Attenzione quindi alle **procedure di accreditamento dei propri fornitori** e di verifica costante degli stessi (per una esemplificazione delle informazioni e della documentazione che possono assumere rilevanza a tal fine sia consentito il rinvio al «*Protocollo d'intesa per la legalità dei contratti di appalto nelle filiere produttive della moda*» siglato il 26/5/2025 dalla Prefettura di Milano con ulteriori enti promotori).

Conoscenza o conoscibilità della condotta tenuta dalla controparte

Corte di Cassazione n.14012 del 21/5/2024

"*Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, ove si verta in tema di corretto esercizio della detrazione in relazione a* ***fatture di acquisto emesse da società prive di organizzazione o da soggetti interposti****,* ***l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inserisca in una evasione dell'imposta dimostrando****,* ***anche in via presuntiva****, in base ad elementi oggettivi specifici,* ***che il contribuente fosse a conoscenza****,* ***o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza****, in ragione della qualità professionale ricoperta,* ***della sostanziale inesistenza del contraente****.* ***Ove l'Amministrazione assolva al proprio onere della prova, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto****, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto* […]".

Conoscenza o conoscibilità della condotta tenuta dalla controparte

Corte di Cassazione n.14012 del 21/5/2024

"[…] ***Tali principi riposano sulla costante giurisprudenza della Corte di Giustizia***, *secondo cui la natura indebita della detrazione si configura nel caso in cui un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di avere preso parte, tramite l'operazione di cui trattasi e, in particolare, con il proprio acquisto, a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessione* […]. *Ragione per cui* ***deve ritenersi che sia esigibile da un accorto operatore commerciale l'adozione di tutte le misure che gli si possa ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una evasione di imposte*** *(Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2020, n. Bakati Plus, C-656/19, punto 80; Corte di Giustizia UE, Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 28 marzo 2019, Vin, C-275/18, punto 33; Corte di Giustizia UE, 8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, punto 41; Corte di Giustizia UE, Litdana, cit., punto 34)* […]".

Conoscenza o conoscibilità della condotta tenuta dalla controparte

Corte di Cassazione n.14012 del 21/5/2024

"[…] *In ogni caso, per quanto più rileva nel caso di specie,* ***la diligenza dovuta dal soggetto passivo e le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere*** *al fine di assicurarsi che, con il suo acquisto, non possa essere consapevole di un'evasione IVA commessa da un operatore a monte* ***dipendono dalle circostanze del caso di specie e, in particolare, dalla questione se esistano o meno indizi che consentano al soggetto passivo, al momento dell'acquisto da lui effettuato, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode*** *(CGUE, 11 gennaio 2024, Global Ink Trade, C-537/22, punto 39).* ***Tuttavia, non si può esigere dal contribuente che esso proceda a verifiche complesse e approfondite, come quelle che l'amministrazione tributaria ha i mezzi per effettuare*** *(CGUE, 1° dicembre 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, punto 52, CGUE, 9 gennaio 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, punto 70)*".

Alcuni potenziali indizi di anomalia

Dai precedenti giurisprudenziali e dalle contestazioni mosse dagli organi verificatori è possibile desumere alcuni potenziali indizi di anomalia da prendere a riferimento nella valutazione delle proprie controparti commerciali, come (a titolo esemplificativo):

- l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato;
- la presenza di una pluralità di soggetti che si avvicendano tra loro nell'esecuzione delle prestazioni, magari con un'operatività limitata ad un arco temporale piuttosto ristretto;
- il trasferimento dei lavoratori che prestano l'attività da una società all'altra, senza alcuna apparente motivazione e/o titolo giuridico;
- le modalità di pagamento, ove risultassero anomale per tempistiche, richieste di accrediti su conti esteri di dubbia riferibilità (specie se in Paesi poco «collaborativi»), richieste di utilizzato del contante per importo significativi;

Alcuni potenziali indizi di anomalia

- la circostanza che la prestazione non possa essere stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito di una, pur minima, dotazione di personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione;
- l'assenza o la non coerenza della sede o della struttura logistica idonea allo svolgimento dell'attività;
- l'assenza o la non coerenza in ordine alla pregressa esperienza imprenditoriale nel settore di riferimento dell'amministratore/socio unico;
- la (in)disponibilità di attrezzature, macchinari, mezzi indispensabili per lo svolgimento dell'attività;
- la (in)coerenza del personale dipendente dichiarato in Camera di Commercio e del costo a tal fine sostenuto con la forza lavoro impiegata dall'appaltatore nell'esecuzione dei servizi dedotti in contratto;

Alcuni potenziali indizi di anomalia

- la previsione del riconoscimento del corrispettivo secondo parametri che sollevano l'appaltatore dal rischio d'impresa (ad esempio, in alcuni contesti, la previsione di un minimo di retribuzione giornaliera garantita);
- il mancato utilizzo del *plafond* da parte del committente esportatore abituale;
- la segmentazione contrattuale (ad esempio, a latere del contratto di appalto, la presenza di un contratto di locazione o comodato dei macchinari necessari per l'esecuzione dei servizi e/o dei locali nei quali svolgere l'attività).

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Cosa accadrebbe nel caso in cui il contribuente decidesse di definire la controversia con il pagamento dell'IVA?

Consolidata giurisprudenza comunitaria, a tutela dei principi di **neutralità** ed **effettività** dell'IVA, ammette un sistema in cui, **da un lato, il prestatore di servizi che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie può chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario di tali servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di detto prestatore**.

Tale sistema, infatti, consente al destinatario, gravato dell'imposta erroneamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (Corte di Giustizia UE, SEZ X, sent.11/04/2019, n. 691/17, parr. mi. 42 e 43; sentenze del 15 marzo 2007, R.C., C-35105, EU:C:2007:167, punti 38 e 39, nonché del 26 aprile 2017, F., C-564/15, EU:C:2017:302, punto 51).

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Allo scopo di garantire il rispetto del generale principio di neutralità dell'IVA **dovrebbe essere riconosciuto il diritto di recuperare l'imposta in presenza di una giuridica e materiale impossibilità di esercitare la rivalsa nei confronti del fornitore**, ad esempio perché nel frattempo cessato e cancellato dal Registro delle imprese.

«*Alla luce dei principi comunitari è onere della Società attivarsi nei confronti dei propri cedenti al fine di ottenere la restituzione dell'IVA erroneamente addebitatale in fattura per prestazioni di servizi che in realtà non erano a tale imposta soggette.*

Solo nell'eventualità che la parte dimostri che il rimborso dell'IVA da parte dei propri cedenti risulti impossibile o eccessivamente difficile, essa potrebbe essere legittimata ad agire direttamente nei confronti dell'Erario».

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Il committente non potrebbe invocare la legittimità della detrazione?

Art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997 in vigore fino al 1/9/2024

"*Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta.* ***In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione*** *ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633,* ***l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro****.* ***La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale***".

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Tale norma, tuttavia, è stata interpretata in modo particolarmente restrittivo dalla Corte di Cassazione, a parere della quale (a titolo esemplificativo): "***in tema di IVA, l'imposta erroneamente corrisposta in relazione ad un'operazione non imponibile non può essere portata in detrazione dal cessionario***, *nemmeno a seguito della modifica apportata dall'art. 1, comma 935, della L. n. 205 del 2017 all'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Invero, indipendentemente dalla sua efficacia retroattiva prevista dall'art. 6, comma 3 bis, del DL n. 34 del 2019,* ***la menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui**, **a seguito di un'operazione imponibile**, **l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore** **rispetto a quella effettivamente dovuta*** " (*cfr*. Corte di Cassazione n.24289 del 3/11/2020).

Settori e attività maggiormente coinvolti

È difficile generalizzare; tuttavia è possibile citare qualche esempio tratto dalle notizie di stampa, nonché dalle contestazioni elevate dagli organi verificatori:

- per quanto riguarda le attività oggetto dei contratti di appalto, tipici esempi sono i servizi di pulizia, facchinaggio, assemblaggio, le lavorazioni a basso valore aggiunto, il *data entry*, ecc.;
- per quanto riguarda i settori maggiormente coinvolti, tipici esempi sono il tessile, il calzaturiero e la moda, la logistica e il trasporto, il metalmeccanico, l'agricolo, l'alimentare (ad esempio, macellazione, lavorazione e commercializzazione di carni), carta e cartone, ecc..

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

TaXLab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI