



CONFINDUSTRIA
VENETO EST

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso

APPALTO DI SERVIZI E CONTRATTI DI AFFIDAMENTO A TERZI DI ATTIVITÀ AD ALTA INTENSITÀ DI MANODOPERA

DOTT. GIANLUCA CRISTOFORI, STC - STUDIO TRIBUTARIO CRISTOFORI

DOTT. DOMENICO SANTORO, STC - STUDIO TRIBUTARIO CRISTOFORI

MARGHERA (VE), VENERDÌ 6 FEBBRAIO 2026



RISCHI FISCALI

Regime di responsabilità dell'impresa committente

Art. 17-bis del D.Lgs. n.241/1997

- 1) **soggetti obbligati** → **sostituti d'imposta** residenti in Italia che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo **superiore a euro 200.000** a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati **caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso riconducibili in qualunque forma;
- 2) **adempimento** → richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici **copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute** trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio (il versamento delle ritenute è effettuato con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione);

Regime di responsabilità dell'impresa committente

Art. 17-bis del D.Lgs. n.241/1997

- 3) **procedura** → entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente le deleghe di pagamento e un elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati nel mese precedente, con molteplici dettagli riferiti alle ore di lavoro prestate, all'ammontare della retribuzione corrisposta, ecc.;
- 4) **effetti dell'inadempimento** → se non sono state inviate le deleghe di pagamento o risultano omesso/insufficienti versamenti delle ritenute, il committente deve **sospendere il pagamento dei corrispettivi** maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria **sino a concorrenza del 20% del valore complessivo** dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate, dandone comunicazione entro 90 giorni all'Agenzia delle Entrate;

Regime di responsabilità dell'impresa committente

Art. 17-bis del D.Lgs. n.241/1997

- 5) regime di responsabilità** → in caso di inottemperanza a tali obblighi, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione;
- 6) esclusioni dal regime** → gli obblighi finora descritti non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, allegando la relativa certificazione (cd. **DURF**) la sussistenza di taluni requisiti di regolarità fiscale.

Appalto di servizi vs somministrazione di manodopera

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

- 1) deducibilità/indeducibilità[?] del costo sostenuto ai fini dell'**IRES**;
- 2) deducibilità/indeducibilità del costo sostenuto ai fini dell'**IRAP**;
- 3) **imponibilità ai fini dell'IVA** 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'eventuale riqualificazione del contratto di appalto di servizi in una somministrazione irregolare di manodopera:

- 1) anche riconoscendo l'effettività 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, asseritamente, di un mero costo del personale, generalmente non rilevante ai fini della determinazione della base imponibile** 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 (ove prevede che i rimborsi del costo del personale non sono compresi nella base imponibile dell'IVA) e, di conseguenza, per il committente, l'**illegittima detrazione dell'imposta**, con il relativo carico sanzionatorio.

Appalto di servizi vs somministrazione di manodopera

Dal punto di vista sanzionatorio, secondo questa prima prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse «prima del» o «dal» 1° settembre 2024 (compreso):

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

Appalto di servizi vs somministrazione di manodopera

- 2) anche riconoscendo l'effettività delle prestazioni rese e la relativa «inerenza», dalla riqualificazione emergerebbe l'asserita 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 ai fini della determinazione della base imponibile);
 - **l'illegittima applicazione dell'IVA**, in ragione di quanto previsto dall'art. 26-*bis* della Legge n.196/1997 (ove prevede che i rimborsi del costo del personale non sono compresi nella base imponibile) e, di conseguenza, per il committente, **l'illegittima detrazione dell'imposta**;
 - l'obbligo per il sostituto d'imposta 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

Dal punto di vista sanzionatorio, secondo questa seconda prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse «prima del» o «dal» 1° settembre 2024 (compreso):

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

Appalto di servizi vs. somministrazione di manodopera

3) anche riconoscendo l'effettività delle prestazioni rese e la relativa «inerenza», dalla riqualificazione emergerebbe un asserito **esercizio dei tipici poteri «datoriali» da parte del committente della prestazione nei confronti dei dipendenti dell'appaltatore e/o l'intervento di diversi «soggetti»** (ad esempio, consorzi) 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), 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 carousel*, 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

Dal punto di vista sanzionatorio, seguendo questa terza prospettiva, occorre distinguere tra violazioni commesse «prima del» o «dal» 1° settembre 2024 (compreso):

Violazione	Ante 1/9/2024	Dal 1/9/2024
Infedele dichiarazione IRAP (<i>art. 1 del D.Lgs. n.471/1997</i>)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (del 105%)
Infedele dichiarazione IVA (<i>art. 5 del D.Lgs. n.471/1997</i>)	Dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà (dal 135%)	70% dell'imposta aumentata dalla metà al doppio (del 105%)
Illegittima detrazione IVA (<i>art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997</i>)	90% dell'imposta	70% 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 asserita illiceità dell'oggetto, essendo il reale 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, verrebbe contestata l'illegittima deduzione dell'onere sostenuto, sia ai fini dell'IRES, sia ai fini dell'IRAP (rilevandosi un difetto di certezza e 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

Dal punto di vista sanzionatorio, seguendo questa quarta prospettazione, occorre distinguere tra violazioni commesse «prima del» o «dal» 1° settembre 2024 (compreso):

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



QUALI POSSIBILI AZIONI DI MITIGAZIONE DEL RISCHIO

Conoscenza o conoscibilità della condotta tenuta dalla controparte

Dal punto di vista della difesa, soprattutto ove fosse contestato 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 posta in essere dalla controparte, documentando di aver tenuto una condotta rigorosa sin dall'inizio del rapporto, oltre che di aver esperito successive periodiche verifiche, essendosi infine attivati tempestivamente in esito alla conoscenza dei primi indici di anomalia noti (o conoscibili) nella condotta del terzo.

Attenzione, quindi, in primo luogo, alle **procedure di accreditamento dei propri fornitori** e di **periodica verifica 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 indici di anomalia

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

- l'acquisto di beni a un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato;
- la presenza di una pluralità di soggetti che si avvicinano nell'esecuzione dei contratti, 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 di dubbia riferibilità (in specie, se in Paesi poco «collaborativi»), richieste di utilizzo del contante;

Alcuni potenziali indici di anomalia

- la circostanza che la prestazione non possa essere stata effettivamente resa dal fatturante, in quanto sfornito di un'idonea dotazione di personale e strumentale ai fini dell'esecuzione del contratto;
- l'assenza o l'inidoneità della sede o della struttura logistica ai fini dell'esecuzione del contratto;
- l'assenza o la non coerenza della pregressa esperienza imprenditoriale nel settore di riferimento delle posizioni apicali e/o degli esecutori materiali di quanto dedotto in contratto;
- l'indisponibilità di attrezzature, macchinari, mezzi necessari per lo svolgimento dell'attività e/o loro mancata iscrizione in bilancio;
- l'incoerenza del personale dipendente risultante in visura camerale e/o in bilancio rispetto alla forza lavoro impiegata dall'appaltatore nell'esecuzione dei servizi dedotti in contratto;

Alcuni potenziali indici di anomalia

- la previsione di un corrispettivo secondo parametri che sollevano l'appaltatore dal rischio d'impresa (per esempio, in alcuni contesti, la previsione di un corrispettivo minimo commisurato alle retribuzioni giornaliere del personale impiegato);
- il rifiuto di aderire alla richiesta del committente (esportatore abituale) di utilizzare il proprio «plafond», per ricevere fatture in regime di non imponibilità;
- la segmentazione contrattuale (per esempio, a latere del contratto di appalto, la presenza di un contratto di locazione o comodato di attrezzature e macchinari necessari per l'esecuzione dei servizi e/o dei locali nei quali svolgere l'attività);
- la verifica della provenienza delle lettere di credito ai fini della prova della buona fede nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;
- l'identità delle persone che rivestono la carica di amministratori o sindaci o consulenti o dipendenti che siano loro coniugi, parenti o affini, che operino nelle imprese venditrici come in quelle acquirenti.

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 e, più in generale, le lavorazioni o le prestazioni a più 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 (carpenteria), l'agricolo, l'alimentare (per esempio, la macellazione e lavorazione delle carni), carta e cartone (per esempio, talune attività di piegatura), ecc..



PECULIARITÀ DELLA DISCIPLINA IVA

La disciplina IVA del lavoro temporaneo

Art. 26-bis della Legge n.196/1997

“I rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere ai sensi dell’articolo 1, comma 5, lettera f), all’impresa fornitrice degli stessi, da quest’ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono intendersi non compresi nella base imponibile dell’IVA di cui all’articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Resta fermo il trattamento fiscale già applicato e non si fa luogo al rimborso di imposte già pagate, né è consentita la variazione di cui all’articolo 26 del citato decreto n. 633 del 1972”.

La disciplina IVA del lavoro temporaneo

Art. 8, comma 35, della Legge n.67/1988

“Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo”.

TUTTAVIA:

la Corte di Giustizia dell'UE, con la sentenza resa nella causa C-94/19 dell'11/3/2020, **ha ritenuto che** *«L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente».*

La disciplina IVA del lavoro temporaneo

Art. 16-ter, commi 1 e 2, del D.L. n.131/2024

“1. Il comma 35 dell’articolo 8 della legge 11 marzo 1988, n. 67, è abrogato.

*2. **Le disposizioni** di cui al comma 1 **si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025**; sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2020, nella causa C-94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi”.*

La disciplina IVA del lavoro temporaneo

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.5/E del 16/5/2025

*“[...] In merito al corrispettivo, si precisa che – **diversamente dalla somministrazione di manodopera a termine, per la quale continua ad applicarsi la specifica disciplina** di cui all'articolo 26-bis della legge 24 giugno 1997, n. 1962 – **l'intero ammontare dello stesso costituisce la base imponibile** di cui all'articolo 13 del decreto IVA, inclusa l'eventuale quota imputata al rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato [...]”.*

La disciplina IVA del lavoro temporaneo

CGT di I grado di Rimini n.12 del 7/1/2026

*“[...] Sulla detrazione IVA. Anche a voler seguire, in via di mera ipotesi, la tesi dell’Ufficio secondo cui il rapporto integrerebbe una somministrazione di personale (lecita o illecita che sia), la conclusione cui perviene l’avviso in punto IVA è comunque giuridicamente errata. **La somministrazione di manodopera, quando avviene a fronte di un corrispettivo, costituisce pur sempre una prestazione di servizi imponibile IVA, non certo un’operazione «fuori campo».** Ciò è oggi confermato - con tutta l’evidenza - anche dall’intervento legislativo che ha abrogato l’art. 8, comma 35, della Legge 11 marzo 1988, n. 67 a seguito della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea (sentenza 11 marzo 2020, C-94/19). Nel caso in esame le prestazioni rese da Beta (pulizie, riordino camere, sala, cucina) sono incontestabilmente avvenute; del resto non è mai stato sostenuto che le fatture non corrispondano a prestazioni effettive; al più si discute se tali prestazioni siano rese in forza di un appalto o di un contratto di somministrazione [...]”.*

La disciplina IVA del lavoro temporaneo

CGT di I grado di Rimini n.12 del 7/1/2026

*“[...] La neutralità dell’IVA impone che la detrazione in capo al committente possa essere negata solo se l’operazione è inesistente (mancanza **oggettiva** della prestazione) oppure se il committente sapeva o avrebbe dovuto sapere, usando l’ordinaria diligenza, di partecipare ad una frode. Nel fascicolo non vi è alcuna prova che la Alfa fosse partecipe o consapevole dell’eventuale evasione IVA della Beta e delle cooperative fornitrici. L’Ufficio si limita a rappresentare la situazione fiscale di tali soggetti, ma non dimostra un collegamento soggettivo con la ricorrente. **Una cosa è dire che la Beta srl e le cooperative collegate hanno responsabilità tributarie proprie; altra cosa è trasformare automaticamente il committente in complice, con la pretesa di disconoscere la detrazione IVA** [...]”.*



QUALI RIMEDI PER PROVARE A RIPRISTINARE IL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IVA

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Cosa accadrebbe nel caso in cui il committente decidesse di definire la controversia con il riversamento dell'IVA detratta?

Consolidata giurisprudenza comunitaria, a tutela dei principi di neutralità e di effettività del prelievo ai fini dell'IVA, ammette un sistema in cui il prestatore dei servizi che avesse erroneamente applicato e versato l'IVA all'erario potrebbe chiederne il rimborso, **a condizione che il committente di tali servizi abbia previamente esercitato un'azione civile di ripetizione nei confronti di detto prestatore (confidando nella relativa solvibilità), in esito alla sopravvenuta indetraibilità del tributo assolto in fattura** (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 anche in presenza di una giuridica e materiale impossibilità di esercitare la rivalsa nei confronti del fornitore, per 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», eccependo l'indebito arricchimento ove l'imposta fosse stata effettivamente versata dal cedente/prestatore.

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Potrebbe il committente invocare la legittimità della detrazione?

Art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997 (violazioni commesse prima dell'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).

Rimedi per ripristinare la neutralità dell'IVA

Art. 6, comma 6, del D.Lgs. n.471/1997 (violazioni commesse dall'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 settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. **Nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.** Nelle ipotesi di cui al secondo periodo, e salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo 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, della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. Le sanzioni di cui al primo, secondo e terzo periodo non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4”.*

GRAZIE PER L'ATTENZIONE