

## Dichiarazione fraudolenta in caso di fornitura di manodopera dissimulata: sussiste il reato nonostante le indicazioni della CGE?

di **Fabio Falcone**

### L'approfondimento

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 11633/2022, ha affermato che configura il reato di dichiarazione fraudolenta l'utilizzo di fatture riferite ad un contratto di appalto dissimulante, in realtà, una illegittima intermediazione di manodopera, e ciò anche nell'eventualità in cui l'IVA addebitata in fattura sia stata versata dal relativo emittente. La statuizione, tuttavia, genera non poche perplessità, in quanto non pare tenere conto delle indicazioni fornite sul tema dalla Corte di Giustizia europea.

#### Riferimenti

Corte di cassazione, III Sezione penale, sentenza 30 marzo 2022, n. 11633  
D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2  
D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, art. 18

La Corte di cassazione, III Sezione penale, con la sentenza 30 marzo 2022 n. 11633, ha affermato che configura il reato di dichiarazione fraudolenta (ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000) l'utilizzo di fatture riferite ad un contratto di appalto dissimulante, in realtà, una illegittima intermediazione di manodopera, e ciò anche nell'eventualità in cui l'IVA addebitata in fattura sia stata versata dal relativo emittente.

Secondo i giudici di vertice nel caso di specie comunque non sussisterebbe il diritto alla detrazione per l'IVA assolta dal committente, dato che la somministrazione di manodopera non rappresenterebbe una operazione imponibile ai fini IVA.

Tale statuizione, manco a dirlo, genera non poche perplessità, tenuto conto che, come noto, la Corte di Giustizia Europea, con la sentenza emessa nella causa C-94/19 dell'11 marzo 2020 (1), ha messo fortemente in dubbio l'assunto della non imponibilità della somministrazione di manodopera, avendo stabilito che sono rilevanti ai fini IVA i distacchi di personale da una controllante a una propria controllata laddove sussista un nesso tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Non solo.

I giudici di vertice hanno affermato che il reato si configura anche nell'ipotesi in cui l'emittente provveda al versamento dell'IVA addebitata in fattura, a prescindere dall'assenza di danno per l'Erario.

Ebbene, anche tale affermazione desta dei dubbi, considerato che la stessa potrebbe avere una logica laddove l'imposta fosse stata addebitata con riferimento ad una operazione effettivamente non rilevante ai fini IVA; di contro, nel momento in cui il distacco di personale può assumersi come operazione realmente imponibile, la finalità di evadere le

---

**Fabio Falcone** - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

#### Nota:

(1) Sulla sentenza in richiamo si vedano A. Albano, "Incompatibilità UE del regime IVA italiano del distacco di personale", in *Corr. Trib.*, n. 6/2020, pag. 557; A. Renda - S. Albanese, "Incompatibilità UE del regime di esclusione IVA di prestiti o distacchi di personale - IVA - L'IVA nel distacco del personale alla prova dell'interpretazione conforme", in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 6/2020, pag. 485; S. Cesati - F. Zondini, "La Corte di Giustizia boccia la normativa italiana sul distacco del personale", in questa *Rivista*, n. 7/2020, pag. 24; nonché P. Murgio, "Distacco e somministrazione di personale: trattamento IVA alla luce della posizione della CGE", in *il fisco*, n. 29/2020, pagg. 1-2835.

imposte, tipica dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 (2), risulta venire meno nel momento in cui l'IVA detratta dal committente viene comunque versata dal prestatore, non configurandosi, in questo caso, nessuna perdita di gettito erariale, e, di conseguenza, nessuna effettiva evasione.

Con ogni probabilità (sia consentito), la decisione assunta dai giudici di vertice avrebbe richiesto una maggiore considerazione ed un maggiore approfondimento dell'aspetto tributario della vicenda, e, nello specifico, della qualificazione della stessa ai fini IVA.

### I fatti di causa

La vicenda trae origine dall'impugnazione in Cassazione da parte di due indagate del rigetto dell'istanza di riesame avente ad oggetto un decreto di sequestro preventivo.

Il provvedimento era stato emesso anche per il reato di dichiarazione fraudolenta con utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000).

Secondo la tesi dell'accusa, le fatture erano riferite a fittizi contratti di appalto che, in realtà, dissimulavano un'illecita somministrazione di manodopera.

Con i rispettivi ricorsi, le indagate, oltre a lamentare la non corretta valutazione delle prove, contestavano anche l'errata interpretazione della normativa IVA, evidenziando l'assenza di danno erariale, in quanto l'IVA addebitata nelle fatture contestate era stata comunque versata.

In pratica, a fronte del versamento dell'imposta da parte di colui che aveva emesso le fatture, la neutralità tipica dell'IVA poteva ritenersi comunque salvaguardata, mentre nessun concreto danno erariale sarebbe stato generato, tenuto conto che l'IVA è comunque un'imposta destinata ad incidere definitivamente ed unicamente sul consumatore finale.

I giudici di legittimità hanno rigettato tale tesi, rilevando che dalle indagini era emerso che la società che aveva emesso le fatture aveva mascherato attraverso fittizi contratti di appalto un'attività illecita di somministrazione di manodopera.

In particolare, a dire dei giudici di vertice le fatture utilizzate dalle indagate riguardavano operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto le operazioni ivi riportate, stante il carattere dissimulato del

contratto, in realtà erano state svolte dai singoli lavoratori, e non già dalla società emittente.

In pratica, l'IVA detratta dalle indagate (che rappresentava il profitto del reato), sarebbe risultata indetraibile per due ordini di motivi; innanzitutto, perché le fatture erano state emesse da un soggetto diverso rispetto a colui che aveva effettuato la prestazione; e poi perché l'operazione indicata in fattura era diversa da quella effettivamente eseguita, la quale, vale a dire la somministrazione di manodopera, non essendo soggetta ad IVA comunque non avrebbe giustificato la detrazione dell'imposta addebitata.

Corollando tale assunto i giudici della Corte di cassazione sono giunti ad escludere ogni rilevanza al fatto che il soggetto che aveva emesso le fatture aveva poi provveduto al versamento dell'IVA incassata in rivalsa. Secondo i giudici di vertice, in caso di operazioni inesistenti, il rischio erariale viene meno solamente laddove al versamento del tributo da parte del soggetto che l'ha indicato in fattura si affianchi l'indetraibilità per colui che detto tributo l'ha assolto.

Tuttavia, agli atti ciò non era emerso, essendo invece emerso che il meccanismo fraudolento oggetto di contestazione aveva fondamentalmente un duplice scopo, ossia: coprire una somministrazione illecita di manodopera ed ottenere (ai fini fiscali) la detrazione dell'IVA nonostante l'operazione realmente concordata non fosse rilevante ai fini di tale imposta.

Riassunti brevemente i fatti di causa, di seguito si analizzeranno le motivazioni recate dalla sentenza in commento, al fine, per l'appunto, di evidenziare le perplessità di cui si è detto in premessa.

### Nota:

(2) "Per integrare la fattispecie delittuosa di cui trattasi, è necessario l'elemento psicologico rappresentato dal dolo specifico di evasione e, cioè, che il soggetto agente sia stato animato dall'intento di evadere le imposte sui redditi e/o l'IVA" (cfr. A. Traversi, *La difesa nel processo per reati tributari*, GIUFFRÈ, 2022, pag. 237). La stessa Corte di cassazione ha avuto modo di precisare che "Il dolo specifico richiesto per integrare il delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico e, cioè, la presentazione della dichiarazione" (Cass., Sez. II, 10 settembre 2021, n. 36415).

## Sull'assenza di "evasione" in caso di somministrazione di personale

Leggendo la sentenza in commento pare potersi fondatamente sostenere che la frode viene principalmente ricondotta alla volontà di dissimulare la somministrazione di personale, qualificandola come appalto di servizi, e ciò al precipuo scopo di assoggettare ad IVA una operazione che altrimenti non sarebbe stata soggetta a tale tributo.

È facendo leva su tale assunto che i giudici di vertice giungono ad escludere che il versamento dell'IVA da parte del soggetto che ha prestato il servizio possa impedire che si configuri l'evasione e quindi il danno erariale, penalmente rilevante.

*Rebus sic stantibus*, e supponendo per un attimo che da parte degli utilizzatori delle fatture contestate vi fosse effettivamente la consapevole volontà di frodare l'IVA, sembra potersi sostenere che gli ideatori della presunta (ammesso e non concesso che esista davvero) frode abbiano realizzato una operazione di per sé sostanzialmente lecita, avendo probabilmente considerato la sola normativa interna, nonostante la stessa sia risultata non conforme alla disciplina comunitaria dell'IVA, stando a quanto autorevolmente stabilito dalla Corte di Giustizia con la già citata sentenza emessa nella causa C-94/19 dell'11 marzo 2020 (San Domenico Vetraria S.p.A.).

Per lungo tempo sul versante interno si è dibattuto sulla qualificazione da attribuire alle somme che il distaccatario riconosce al datore di lavoro distaccante.

In termini oggettivi, non pare vi siano dubbi riguardo al fatto che il distacco del personale si collochi naturalmente nell'ambito delle categorie residuali menzionate tra le prestazioni di servizi di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 (3).

Circostanza del resto confermata dal fatto che alla figura del "distacco di personale" deve essere ricondotta la fattispecie della "messa a disposizione di personale" citata espressamente in materia di territorialità dei servizi dalla Direttiva 2006/112/CE (4).

Nonostante ciò, per oltre trent'anni la materia è stata sottratta alla regola generale di cui al citato art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, per effetto dell'art. 8, comma 35, della Legge n. 67/1988, in base al quale "non sono da intendere rilevanti agli effetti dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte

dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo".

Si tratta di una norma di carattere eccezionale con la quale il legislatore ha di fatto recepito a livello normativo un orientamento interpretativo della prassi ministeriale (5) secondo il quale il mero riaddebito del costo del lavoro, in quanto estraneo al sistema IVA, non va inteso come corrispettivo di una prestazione di servizi.

La Corte di Giustizia, tuttavia, non è stata del medesimo avviso, sancendo di fatto l'incompatibilità del principio recato dall'art. 8, comma 35, della Legge n. 67/1988 con la disciplina comunitaria dell'IVA (6).

Nella sentenza emessa nel caso San Domenico Vetraria S.p.A. i giudici comunitari compiono innanzitutto una accurata disamina riguardo ai requisiti occorrenti affinché una data operazione possa essere considerata una prestazione di servizi rilevante ai fini IVA.

### Note:

(3) L'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 prevede espressamente quanto segue: "Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte [...]".

(4) Cfr. art. 59, lett. f), della Direttiva 2006/112/CEE.

(5) Il documento di prassi di riferimento è la risoluzione ministeriale n. 502712/1973, dove, con riferimento ai prestiti di personale fra società collegate, il Ministero delle Finanze aveva affermato che "i prestiti di personale dipendente nell'ambito del gruppo [...] non realizzano i presupposti per l'applicazione dell'IVA, sempreché [...] le somme pagate dalla società utilizzatrice in dipendenza del prestito, siano esattamente commisurate alla retribuzione spettante al dipendente prestato ed ai relativi oneri previdenziali ed assistenziali; in tale ipotesi, infatti, le somme in questione sono da ritenere pagate non già a titolo di corrispettivo ma di semplice rimborso di spese di lavoro subordinato, come tali, non soggette al tributo".

(6) Occorre rilevare che la teoria sostenuta dalla prassi ministeriale (il mero costo del lavoro non è un vero corrispettivo e, quindi, la prestazione è fuori campo IVA perché priva del requisito oggettivo) è stata addirittura confermata dalle Sezioni Unite della Cassazione con la decisione n. 23021/2011. In tale arresto si è confermata l'irrelevanza del distacco di personale qualora il beneficiario (distaccatario) rimborsi al concedente (distaccante) il solo costo del personale utilizzato; in tutte le altre ipotesi, invece, l'operazione è rilevante, ossia, completamente soggetta ad IVA. Tale ricostruzione è stata tuttavia messa in dubbio dall'ordinanza della Cass. n. 2385/2019, con la quale, a fronte dei forti dubbi di frizione fra il dato nazionale e la Direttiva 2006/112/CE, si è disposto il rinvio alla CGE, poi pronunciatasi nella causa C-94/19 dell'11 marzo 2020.

Segnatamente, sul punto i giudici lussemburghesi precisano e rammentano che:

- una prestazione di servizi imponibile è effettuata “a titolo oneroso” soltanto quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico nell’ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato; deve esistere, pertanto, un nesso diretto tra servizio reso e corrispettivo ricevuto;

- ai fini dell’esistenza di tale nesso, non rileva l’importo del corrispettivo pattuito, che può essere pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto (7).

Tenuto conto di quanto sopra la Corte UE giunge alla conclusione che la fattispecie sottoposta al suo esame sia da ricondurre nell’alveo delle prestazioni di servizi “a titolo oneroso”, qualora sia dimostrata - circostanza rimessa alla decisione del giudice nazionale - l’esistenza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e che, pertanto, il compenso ricevuto dal prestatore costituisca la controprestazione monetaria del servizio reso, a nulla rilevando l’importo del corrispettivo pattuito (che può essere pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell’ambito della fornitura della sua prestazione).

Secondo la Corte UE la Direttiva IVA “[...] osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell’IVA 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 [...]”.

In pratica, per i giudici lussemburghesi i prestiti o distacchi di personale devono intendersi rilevanti ai fini dell’IVA, indipendentemente dalla circostanza che il corrispettivo pattuito tra le parti per l’esecuzione di tale servizio sia inferiore, uguale o superiore al costo sostenuto dal prestatore (8).

Alla luce di quanto appena riportato pare dunque potersi sostenere che nella fattispecie esaminata dai giudici di vertice con la sentenza in commento risulti a monte insussistente una effettiva evasione dell’IVA, circostanza che mette fortemente in dubbio la ricorrenza stessa del reato di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, che non può ragionevolmente

configurarsi laddove la condotta delle parti non possa generare una effettiva perdita di gettito erariale.

Ciò, occorre precisarlo, a condizione che il distaccante provveda a versare effettivamente l’IVA incassata in rivalsa.

Difatti, nell’ipotesi in cui corrisponda al vero quanto sostenuto dalla difesa delle ricorrenti indagate, ossia, che il soggetto che aveva addebitato l’IVA in fattura aveva provveduto al versamento della stessa (9), pare potersi fondatamente escludere il sorgere di un danno erariale, in quanto l’IVA versata al Fisco attiene ad una operazione oggettivamente imponibile e quindi legittimante la detrazione dell’imposta assolta.

A questo punto, si potrebbe al limite obiettare che la fattura usata dalle ricorrenti al fine di esercitare il proprio diritto alla detrazione indicasse una prestazione (appalto di servizi) diversa da quella effettivamente resa (somministrazione di manodopera); tuttavia, tale circostanza potrebbe essere “ovviata” e quindi superata attraverso i principi stabiliti dalla Corte di Giustizia con la sentenza causa C-516/14 del 15 settembre 2016, in cui si è avuto modo di precisare che “... l’art. 178, lett. a), della Direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che osta a che le Autorità tributarie nazionali possano negare il diritto alla detrazione dell’IVA per il solo motivo

#### Note:

(7) Giova evidenziare che i giudici della CGE nella circostanza si sono discostati dalle osservazioni della Commissione che, invece, aveva ritenuto insussistente il nesso diretto tra due prestazioni “facendo valere che, in mancanza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti, il distacco di cui al procedimento principale non ha avuto luogo allo scopo di ricevere un corrispettivo” (cfr. punto 24 della sentenza).

(8) Come opportunamente rammentato da C. De lesio nell’editoriale pubblicato il 21 maggio 2020 su *IPSOA Quotidiano* (dal titolo “La nuova imponibilità IVA per il distacco di personale vale solo per il futuro?”) “l’indimenticabile Paolo Centore, nell’editoriale pubblicato su *IPSOA Quotidiano* il 9 febbraio 2019, aveva già preannunciato il dispositivo della sentenza della Corte di Giustizia scrivendo, grazie al suo intuito geniale, che è “finalmente” arrivata “la risposta dei giudici dell’Unione che, risolvendo la questione, osservano che i prestiti o distacchi di personale devono intendersi rilevanti ai fini dell’IVA, ai sensi dell’art. 24 della Direttiva CE n. 112/2006, indipendentemente dalla circostanza se il corrispettivo pattuito per le parti per l’esecuzione di tale servizio sia inferiore, uguale o superiore al costo sostenuto dal prestatore”.

(9) Risulta doveroso rilevare che i giudici di vertice hanno definito tale circostanza non documentata agli atti.

che il soggetto passivo esibisce una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'art. 226, punti 6 e 7, della menzionata Direttiva, laddove tali Autorità dispongano di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali relativi all'esercizio del diritto in parola siano soddisfatti".

In pratica, riconducendo a mero errore "formale" il fatto che nella fattura usata dalle indagate non sia stata specificata la prestazione effettivamente utilizzata, ossia, la somministrazione di manodopera, la cui esistenza e "consistenza" pare comunque essere stata adeguatamente compresa dal Fisco, si può conclusivamente propendere per il (sostanziale) riconoscimento del diritto alla detrazione a favore delle stesse, escludendo, pertanto, qualsivoglia ipotesi di evasione e quindi di perdita di gettito erariale.

Nella sostanza, una volta appurato che di fatto non vi è stato nessun effettivo e concreto danno per l'Erario, risulta lecito e ragionevole sostenere che nella fattispecie in esame non vi sia stata nessuna evasione meritevole di essere punita penalmente, e ciò anche in ossequio al principio di proporzionalità, certamente ed assolutamente rilevante in un'ipotesi come quella in esame.

### **Sulla configurabilità nella fattispecie in esame di una operazione soggettivamente inesistente**

Quanto retro rappresentato verrebbe meno laddove trovasse conferma l'altra affermazione recata dalla sentenza in esame, ossia, nell'ipotesi in cui risultasse vero che la prestazione indicata in fattura è stata in realtà eseguita da un soggetto diverso da colui che l'ha emessa.

Secondo la tesi dei giudici di vertice, infatti, la somministrazione di manodopera sarebbe stata prestata dai lavoratori in quanto tali, e non già dalla società che ha emesso la relativa fattura.

Francamente, a sommosso parere di chi scrive, questa interpretazione rappresenta una "forzatura", finalizzata probabilmente a rendere "meno sindacabile" la decisione conclusivamente assunta.

Giova al riguardo rammentare che secondo l'art. 30 del D.Lgs. n. 276/2003 (Legge Biagi) "l'ipotesi del

#### **IN SINTESI**

Secondo la Corte di Giustizia, i prestiti o distacchi di personale devono intendersi rilevanti ai fini dell'IVA, indipendentemente dalla circostanza che il corrispettivo pattuito tra le parti per l'esecuzione di tale servizio sia inferiore, uguale o superiore al costo sostenuto dal prestatore.

distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo

a favore del lavoratore".

Come opportunamente specificato in dottrina (10), si tratta di un istituto giuridico di matrice giuslavoristica, in origine adottato prevalentemente nel settore pubblico, che trova una ampia diffusione anche nel settore privato, soprattutto nell'ambito dei gruppi multinazionali o delle reti di imprese.

La fattispecie del distacco si caratterizza, dunque, per i seguenti requisiti:

- la sussistenza di un interesse da parte del datore di lavoro distaccante all'impiego del lavoratore presso il distaccatario; interesse che secondo la prassi e la giurisprudenza può essere inteso secondo un'accezione ampia, purché lo stesso sia reale e concreto, e non si risolva nella mera somministrazione di manodopera;
- va comunque notato come, ad avviso del Ministero del Lavoro, tale requisito possa interpretarsi in maniera meno rigida proprio nell'ambito di imprese collegate da vincoli giuridici o organizzativi, come nel caso di società facenti parte del medesimo gruppo ovvero delle reti di impresa, ambiti nei quali lo stesso si presume sussistente proprio in ragione dell'operatività ed economicità del gruppo;
- temporaneità dell'assegnazione del lavoratore, da intendersi a come "non definitività" indipendentemente dalla entità della durata del periodo di distacco, fermo restando che tale durata sia funzionale alla persistenza dell'interesse del distaccante;
- permanenza in capo al datore di lavoro degli obblighi giuridici relativi al rapporto di lavoro, compreso quella della corresponsione della

#### **Nota:**

(10) Cfr. S. Cesati - F. Zondini, *La Corte di Giustizia boccia la normativa italiana sul distacco del personale*, cit.

retribuzione, non venendo a esistenza un nuovo rapporto di lavoro con il distaccatario, ma solo una diversa modalità di esecuzione della prestazione lavorativa (11).

Essendo queste le caratteristiche tipiche del distacco, appare francamente arduo affermare che nella fattispecie in esame la somministrazione di personale sia stata resa dal lavoratore in quanto tale, e non già dal soggetto che ha emesso la fattura, il quale, con ogni probabilità, aveva alle proprie dipendenze i lavoratori poi impiegati presso le ricorrenti indagate.

In pratica, laddove si afferma che la fattura dissimula una somministrazione di personale, risulta di fatto impossibile sostenere che detta prestazione sia stata “soggettivamente” resa dal lavoratore in quanto tale, e non già dal soggetto che, formalmente, risulta comunque avere alle proprie dipendenze il personale distaccato.

Ecco perché pare potersi fondatamente escludere nel caso di specie l'esistenza di una condotta sostanzialmente idonea a generare una evasione IVA meritevole di essere punita con una sanzione (addirittura) di carattere penale.

### Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto retro argomentato permangono forti perplessità sulla decisione presa dai giudici di vertice.

Dalla lettura della sentenza in commento traspare una severità sotto certi aspetti “eccessiva”, soprattutto perché non è stato fatto cenno alcuno alla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia nella causa San Domenico Vetraria S.p.A. (12), le cui argomentazioni, come visto, avrebbero potuto giustificare una decisione diametralmente opposta rispetto a quella conclusivamente assunta, tenuto conto che i giudici di vertice si sono basati sul fatto che le parti avevano dissimulato una operazione non soggetta ad IVA, laddove così non è, atteso che la somministrazione di manodopera rappresenta comunque una operazione imponibile.

Al vero, nel caso in esame, volendo per un attimo assecondare la severità manifestata dai giudici di vertice, si sarebbe al limite potuto sostenere che la detrazione dovesse considerarsi preclusa dall'utilizzo di una fattura relativa ad una operazione “giuridicamente” inesistente, ossia, recante un'operazione diversa da quella realmente intercorsa tra le parti (13). Tuttavia, anche tale differente qualificazione sarebbe stata “neutralizzata” dall'assenza di danno per l'Erario e dal sostanziale rispetto del principio della neutralità dell'IVA. Ed anche l'altrettanto rigoroso assunto secondo il quale l'errata indicazione in fattura dell'operazione realmente prestata avrebbe potuto assumere la connotazione di errore formale in grado di precludere il diritto alla detrazione (14), in quanto dettato da un intento frodatorio, sarebbe risultato “superabile” dall'assenza di un concreto danno erariale. Sussistono dunque forti e fondati dubbi sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta in caso di somministrazione di manodopera, dopo quanto stabilito dalla Corte di Giustizia.

#### Note:

(11) Così S. Cesati - F. Zondini, *La Corte di Giustizia boccia la normativa italiana sul distacco del personale*, cit.

(12) Dal punto di vista prettamente fiscale, giova rilevare che la Corte di cassazione (V Sezione Civile), con le sentenze nn. 5601, 5602, 5609 e 5615, del 2 marzo 2021, ha prontamente recepito i principi unionali IVA in tema di distacco di personale, come formulati nella sentenza emessa nel caso C-94/19 San Domenico Vetraria S.p.A., senza peraltro nemmeno attendere un apposito intervento del legislatore. Per un commento alle sentenze in richiamo si vedano F. Ciani - G. Damascelli, “Il distacco del personale ai fini IVA, La nozione di ‘distacco di personale’ all'interno di uno stato membro dell'Unione Europea quale prestazione imponibile ai fini dell'IVA secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e della Corte di cassazione”, in *Boll. trib.*, n. 12/2021, pag. 903; nonché F. Tullio Coaloa - A. Bonaria, “Distacco di personale: la Cassazione recepisce i principi unionali ma lascia i contribuenti senza certezze”, in questa *Rivista*, n. 6/2021, pag. 7.

(13) In questo senso, tra le tante, Cass., Sez. III, 6 marzo 2008, n. 13975.

(14) Sul concetto di errore formale in grado di precludere il diritto alla detrazione, in quanto dettato da un intento frodatorio, sia consentito il rinvio a F. Falcone, “La detrazione dell'IVA spetta (non sempre) nonostante la mancata registrazione delle fatture di acquisto”, in questa *Rivista*, n. 11-12/2020, pag. 24.