

Somministrazione “illecita” di manodopera: le ragioni “comunitarie” della imponibilità

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

L'Amministrazione finanziaria, nei casi oggetto di contestazione, generalmente disconosce l'appalto per la fornitura di servizi sostenendolo privo dei requisiti legali di cui all'art. 29, comma 1, del D.Lgs. n. 276/2003 ed all'art. 165 c.c. (l'appaltatore non utilizza mezzi propri, non gestisce l'operato dei propri dipendenti, e non sostiene, di conseguenza, nessun rischio di impresa, essendo remunerato unicamente per il personale messo a disposizione del relativo committente), configurando così un'ipotesi di somministrazione illecita di manodopera e come tale negando il diritto alla detrazione dell'IVA.

Scopo del presente intervento è argomentare in ordine alla detraibilità dell'IVA assolta in caso di (mera) somministrazione illecita di manodopera, tenuto conto delle indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia.

Riferimenti

Corte di Giustizia, sentenza 11 marzo 2020, causa C-94/19

Corte di Giustizia, sentenza 6 luglio 2006, causa C-439/04

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 3; 19

D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, art. 29

Sovente accade che l'Agenzia delle entrate “disconosca” i contratti di appalto per la fornitura di servizi, sostenendo che dietro a tale “apparente” fattispecie contrattuale si celi un accordo la cui reale causa è quella della (mera) somministrazione di manodopera, da ritenersi illecita, in

quanto fornita da un soggetto privo della necessaria autorizzazione (1).

A fondamento della propria contestazione l'Erario è solito citare l'art. 29, comma 1, del D.Lgs. n. 279/2003, il quale stabilisce che “il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'art. 1655 c.c. 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”.

In pratica, i criteri che contraddistinguono e legittimano un appalto genuino sono a) l'organizzazione di mezzi, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto; b) l'esercizio, da parte dell'appaltatore, del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto;

Fabio Falcone - *Avvocato Specialista in Diritto Tributario, Doganale e della Fiscalità Internazionale in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Nota:

(1) Per poter svolgere l'attività di somministrazione, il somministrante deve ottenere apposita autorizzazione da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, che vi provvederà esclusivamente a seguito di apposita verifica circa il possesso dei requisiti di cui al D.Lgs. n. 276/2003. Il contratto di somministrazione di lavoro è definito dall'art. 30 D.Lgs. n. 81/2015 come il contratto, a tempo determinato o indeterminato, con il quale un'agenzia di somministrazione, autorizzata ai sensi del D.Lgs. n. 276/2003, mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore. Pertanto, a mezzo di tale forma di collaborazione, il datore di lavoro, anche detto utilizzatore, è in condizione di beneficiare di una prestazione lavorativa di cui non sopporterà direttamente gli oneri che, difatti, sono assunti da un soggetto terzo, l'agenzia di somministrazione.

c) l'assunzione, da parte dell'appaltatore, del rischio d'impresa.

Partendo da tale presupposto l'Amministrazione finanziaria generalmente sostiene che, nei casi oggetto di contestazione, l'appaltatore non utilizza mezzi propri, non gestisce l'operato dei propri dipendenti, e non sostiene, di conseguenza, nessun rischio di impresa, essendo remunerato unicamente per il personale messo a disposizione del relativo committente.

L'appalto, pertanto, viene disconosciuto, in quanto privo dei requisiti legali di cui all'art. 29, comma 1, del D.Lgs. n. 276/2003 ed all'art. 165 c.c., configurandosi, di conseguenza, un'ipotesi di somministrazione illecita di manodopera.

Dal punto di vista fiscale, si sostiene che le fatture emesse dall'appaltatore attengono ad operazioni "giuridicamente inesistenti" (2), stante il riferimento ad una fattispecie contrattuale solo apparente, atteso che l'accordo effettivamente concluso tra le parti riguarderebbe una (illecita) somministrazione di manodopera.

Mentre, per quanto attiene specificatamente al recupero a tassazione, esso ha ad oggetto l'IRAP e l'IVA; l'IRAP, sull'assunto della indeducibilità del costo riguardante il personale dipendente, l'IVA, in quanto la somministrazione illecita di manodopera rappresenterebbe una operazione "fuori campo" IVA.

In realtà, nei casi in richiamo l'Amministrazione finanziaria molto spesso non considera che tra le ipotesi di appalto genuino vanno incluse anche quelle riconducibili al c.d. appalto "leggero", ovvero, *labour intensive*, il quale, seppure espletabile con mere prestazioni di manodopera, costituisce pur sempre un servizio reso con organizzazione di mezzi e gestione autonoma dell'appaltatore, senza interventi dell'appaltante sui dipendenti (3).

Ciò posto, scopo del presente intervento è argomentare in ordine ai risvolti IVA della (mera) somministrazione illecita di manodopera, atteso che, stando almeno alle indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia, ad avviso di chi scrive anche in tale ultima ipotesi si è comunque al cospetto di una operazione imponibile, cui consegue peraltro il diritto alla detrazione dell'imposta relativamente assoluta.

Sulla imponibilità della mera somministrazione di manodopera

Come anticipato, la mera somministrazione di manodopera pare potersi definire comunque una operazione imponibile ai fini IVA.

Si ha infatti motivo di ritenere che nel caso di specie siamo al cospetto di una prestazione di servizi imponibile in quanto effettuata "a titolo oneroso", ricorrendo uno scambio di reciproche prestazioni, poiché il compenso ricevuto dal fornitore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato; esiste, pertanto, un nesso diretto tra servizio reso e corrispettivo ricevuto, tale da giustificare, per l'appunto, l'assoggettamento della operazione ad IVA. A tal proposito giova rammentare che la Corte di Giustizia, con la sentenza emessa nella causa C-94/19 dell'11 marzo 2020, ha qualificato la somministrazione di personale come prestazione di servizio imponibile.

Segnatamente, nella sentenza emessa nel caso San Domenico Vetraria S.p.A. (causa C-94/19) 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.

Nello specifico, a loro dire "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".

Note:

(2) Molto spesso i funzionari responsabili del controllo provvedono anche a segnalare alla competente Procura della Repubblica l'ipotesi di reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000. Sulla configurabilità del reato in questione in caso di somministrazione illecita di manodopera sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Dichiarazione fraudolenta in caso di fornitura di manodopera dissimulata: sussiste il reato nonostante le indicazioni della CGE?", in questa *Rivista*, n. 7/2022.

(3) Sul tema interessanti indicazioni sono contenute nella sentenza della Suprema Corte di cassazione, Sez. Lavoro, n. 22796 del 20 ottobre 2020.

Tenuto conto di quanto sopra la Corte UE giunge alla conclusione che la fattispecie sottoposta al suo esame vada ricondotta nell'alveo delle prestazioni di servizi "a titolo oneroso", qualora venga dimostrata 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.

La Corte di Giustizia conclude affermando che 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 i distacchi di personale devono intendersi rilevanti ai fini 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.

Occorre evidenziare che con la sentenza in richiamo la Corte di Giustizia ha di fatto decretato l'illegittimità, poiché non conforme alla Direttiva IVA, della normativa italiana riguardante il distacco di personale dipendente.

Il riferimento è all'art. 8, comma 35, della Legge 11 marzo 1988, n. 67, secondo cui "Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo".

Tale norma è stata ritenuta contraria alla disciplina comunitaria dell'IVA, in quanto indebitamente tesa a detassare una operazione che, invece, poiché realizzata a titolo oneroso, deve essere assoggettata ad IVA, atteso che l'onerosità rileva anche nell'ipotesi in cui venga semplicemente rimborsato il costo del dipendente distaccato.

Si tenga conto che la norma citata ormai viene pacificamente disapplicata, stando anche a quanto al riguardo stabilito dalla Corte di cassazione.

Tra le tante giova segnalare la recente ordinanza n. 6986 del 9 marzo 2023 (4), nella quale si rinviene un passaggio davvero interessante che di seguito si riporta: "la Corte di Giustizia, come visto, ha

posto particolare attenzione alla natura dell'operazione in relazione alla quale era stata chiesta la detrazione dell'IVA ed ha compiuto, al fine della decisione, una valutazione della stessa in termini di prestazione di servizi e di sussistenza di onerosità della prestazione, valutata alla luce del reciproco condizionamento tra la messa a disposizione del personale e il pagamento del corrispettivo, essendo, peraltro, irrilevante che lo stesso sia limitato al solo costo del personale; la peculiarità della presente controversia attiene alla circostanza che, nel caso in esame, il personale utilizzato non veniva distaccato, ma impegnato al fine di potere assicurare un servizio in favore delle altre società, secondo l'accordo dalle stesse raggiunto; ma, in questo contesto, quel che è comune alle fattispecie è la circostanza che, in entrambi i casi, trattandosi di prestazioni di servizi, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione ove sussistano le condizioni di cui all'art. 2, comma 1, Direttiva IVA, cioè che la prestazione di servizi sia stata compiuta a titolo oneroso, come è nel caso in esame".

Come si evince dal passo appena citato, nel caso esaminato dalla ordinanza in richiamo il lavoratore dipendente non veniva nemmeno distaccato, ma veniva di fatto "messo a disposizione" di altre società, che versavano il rimborso del costo del lavoro sostenuto dalla società che lo aveva messo a disposizione.

Nota:

(4) Come opportunamente segnalato da M. Dellapina, "La parabola del trattamento IVA del distacco di personale", in questa *Rivista*, n. 7/2022, "Il caso San Domenico Vetraria (C-94/19) ha avuto un effetto 'deflagrante' anche nel panorama domestico, incanalando così l'orientamento posteriore della Cassazione. Qui il richiamo principale è alla sentenza n. 529 del 14 gennaio 2021, pronunciata dalla V Sezione civile della Cassazione, proprio nella vicenda di cui sopra. Infatti, dopo l'intervento della Corte di Giustizia, si è chiusa la vicenda San Domenico Vetraria dinnanzi ai giudici di legittimità, i quali si sono uniformati al dettato di matrice unionale. Si segnalano poi i successivi interventi sia dell'anno 2021 (Cass. n. 5601/2021, n. 5609/2021, n. 5615/2021, n. 16067/2021, n. 20589/2021, 28592/2021, n. 37951/2021) che dell'anno 2022 (n. 5874/2022; n. 7552/2022, n. 7745/2022 e l'odierna n. 10905/2022), ove la Corte ha sottolineato che la prestazione di distacco di personale è da ritenere onerosa, quindi imponibile, qualora sussista un nesso di corrispettività tra servizio reso e somma ricevuta, anche in mancanza di lucratività. Cioché sarà irrilevante l'importo del corrispettivo, ossia che esso risulti pari, superiore o inferiore ai costi sostenuti dal soggetto passivo nell'ambito della fornitura della sua prestazione".

OSSERVAZIONI

La mera somministrazione di manodopera pare potersi definire comunque una operazione imponibile ai fini IVA. Segnatamente, si ha motivo di ritenere che nel caso di specie siamo al cospetto di una prestazione di servizi imponibile in quanto effettuata "a titolo oneroso", ricorrendo uno scambio di reciproche prestazioni, poiché il compenso ricevuto dal fornitore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato; esiste, pertanto, un nesso diretto tra servizio reso e corrispettivo ricevuto, tale da giustificare, per l'appunto, l'assoggettamento della operazione ad IVA.

IVA, proprio perché, anche in questo caso, vi è uno scambio sinallagmatico, atteso che la somministrazione del dipendente avviene a titolo oneroso, ossia, versando un compenso specifico.

Sulla detraibilità dell'IVA assolta per la manodopera somministrata

Ad avviso di chi scrive non vi sono ostacoli alla detrazione dell'IVA assolta in occasione della somministrazione di manodopera.

A tal proposito, giova rammentare che la normativa

comunitaria di riferimento, ossia la Direttiva 112/2006/CE, del 28 novembre 2006, all'art. 168, lett. a) (equivalente dell'art. 17, par. 2, lett. a), della Direttiva 77/388/CE, c.d. Sesta Direttiva), prevede che "il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da altro soggetto passivo".

Interpretando il passo in richiamo, la Corte di Giustizia ha avuto modo di precisare che "Il regime delle detrazioni è inteso a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA" (5).

Come si nota, nel rispetto del fondamentale principio della neutralità dell'IVA, ciascun operatore è legittimato a detrarre l'imposta assolta sui propri acquisti, laddove detta imposta sia afferente (ossia,

Ebbene, a fronte di tale stato di cose, la Corte di cassazione, correttamente, mettendo in risalto l'onerosità della prestazione, ossia, il fatto che il corrispettivo era versato a fronte della disponibilità del lavoratore dipendente, giunge alla conclusione che l'operazione fosse da considerarsi "una prestazione di servizi soggetta ad IVA".

Talché, si ha fondato motivo di ritenere che il principio enunciato dalla suindicata sentenza della Corte di Giustizia e ripreso dalla stessa Corte di cassazione possa trovare applicazione anche nell'ipotesi della mera somministrazione di manodopera.

Difatti, esaminando la sentenza della Corte di Giustizia si evince in maniera a dir poco agevole che la natura imponibile della prestazione non dipende dal fatto che lo scambio di manodopera avviene tra controllante e controllata, bensì dal fatto che tra le due società intercorre uno scambio sinallagmatico, in base al quale l'una mette a disposizione un proprio dipendente, mentre l'altra versa una somma a fronte - specificatamente - di ciò.

Secondo la Corte di Giustizia in un caso simile siamo inequivocabilmente al cospetto di una operazione imponibile che, in quanto tale, va assoggettata ad IVA, e qualsiasi norma interna (nel caso di specie si trattava, come detto, dell'art. 8, comma 35, Legge 67/1988) che ne escluda l'assoggettamento ad imposta va necessariamente ed immediatamente disapplicata.

Tale principio, come visto, è stato opportunamente e correttamente recepito dalla stessa Corte di cassazione, che nel caso retro richiamato ha riconosciuto l'assoggettamento ad IVA dell'impegno contrattuale assunto dal soggetto X di "mettere a disposizione" un proprio dipendente a favore del soggetto Y, a fronte - ossia, come corrispettivo specifico - del rimborso del costo del lavoro riferibile a detto dipendente.

Tutto ciò consente di sostenere che anche in caso di mera somministrazione di manodopera si è comunque al cospetto di un'operazione imponibile ai fini

Nota:

(5) Si vedano sentenze del 22 febbraio 2001, Abbey National, causa C-408/98, Racc. pag. I-1361, punto 24, nonché del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, causa C-439/04 e causa C-440/04, Racc. pag. I-6161, punto 48.

strumentale) allo svolgimento della propria attività economica “a valle”.

Chiaramente, l’IVA assolta a monte risulta detraibile se l’operazione per la quale è stata addebitata è a sua volta soggetta ad IVA, e, come visto, anche la mera somministrazione di manodopera può e deve essere considerata tale (6).

IN SINTESI

I giudici europei, con la sentenza causa C-94/19, San Domenico Vetraria, hanno chiarito che i prestiti o i distacchi di personale di una società controllante, presso la sua controllata, sono operazioni rilevanti ai fini IVA se configurabili come prestazioni di servizi indipendentemente dal fatto che il corrispettivo pattuito fra le parti per l’esecuzione di tali servizi sia inferiore, uguale o superiore al costo sostenuto dal prestatore.

In tutto questo, non va dimenticato che la fatturazione rappresenta un adempimento formale che non può intaccare il diritto alla detrazione, laddove i presupposti sostanziali risultino comunque rispettati. Pertanto, nel momento in cui l’Amministrazione finanziaria individua e determina l’operazione effettivamente realizzata, non può negare la detrazione dell’IVA, a dispetto della neutralità tipica di

detto tributo, appigliandosi al contenuto - meramente formale - della fattura sottostante.

Al riguardo la stessa Corte di Giustizia, con la sentenza emessa nella causa C-516/14 del 15 settembre 2016, ha 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 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”.

Ciò consente di sostenere che l’Erario, laddove riqualfichi il contratto di appalto in mera somministrazione di manodopera, comunque non può negare il diritto alla detrazione dell’IVA relativamente assolta.

Vale a dire che, anche volendo sostenere che al contribuente verificato sia stato semplicemente somministrato del personale dipendente, tale prestazione, risultando dai documenti istruttori, ed essendo avvenuta a titolo oneroso, deve ritenersi rilevante ai fini IVA, la quale, in quanto inerente,

Sulla asserita “inesistenza giuridica” delle fatture ricevute

Ad avviso di chi scrive, il diritto alla detrazione dell’IVA non risulta compromesso nemmeno dall’utilizzo di fatture per operazioni “giuridicamente inesistenti”, ammesso e non concesso che le fatture emesse dal prestatore possano ritenersi tali.

Occorre infatti innanzitutto evidenziare che la “giuridica inesistenza” ha una matrice per così dire “penalistica”, nel senso che tale ipotesi si verifica:

- laddove venga attestato il compimento di un negozio giuridico diverso da quello realmente intercorso tra le parti;
- al fine di usufruire indebitamente (in quanto non spettante) di un regime fiscale più vantaggioso.

Ebbene, nei casi di somministrazione di manodopera, o, meglio, nelle ipotesi di riqualificazione ad opera del Fisco, nessuna delle due condizioni risulta ricorrere.

Difatti, in tali circostanze le fatture solitamente recano la specificazione dei servizi svolti dal personale messo a disposizione dal fornitore, pur non indicando i nominativi dei dipendenti che li hanno svolti.

Ciò consente di sostenere che la prestazione commissionata ed ottenuta è stata comunque indicata; vale a dire che il personale somministrato è stato verosimilmente utilizzato per lo svolgimento di un dato servizio che risulta pur sempre citato in fattura, escludendo l’ipotesi della “giuridica inesistenza”.

Mentre, in ordine al secondo presupposto, alla luce di quanto retro rappresentato risulta agevole sostenere che le fatture in questione non sono state emesse per utilizzare indebitamente un regime fiscale non spettante.

Nota:

(6) Come visto, nel caso di specie siamo al cospetto di una prestazione di servizi imponibile in quanto effettuata “a titolo oneroso”, ricorrendo uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal fornitore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato; esiste, pertanto, un nesso diretto tra servizio reso e corrispettivo ricevuto, tale da giustificare, per l’appunto, l’assoggettamento della operazione ad IVA.

deve essere considerata detraibile, al fine di tutelare il fondamentale principio della neutralità.

Sulla irrilevanza dell'assenza dell'autorizzazione occorrente per la somministrazione di manodopera

Occorre peraltro precisare che a nulla rileva il fatto che il fornitore non possa svolgere l'attività di somministrazione di manodopera, in quanto non autorizzato.

Come precisato dalla Corte di Giustizia nella causa C-439/04, del 6 luglio 2006, segnatamente al punto 50, "il principio della neutralità fiscale non consente 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'imposizione, ma di una tale deroga si tiene conto 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" (7).

Come si nota, per la Corte di Giustizia anche l'attività illecita, in quanto non autorizzata, deve essere assoggettata ad IVA, salvo che sia esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito.

Nel caso in esame è pacifico che ciò non possa verificarsi, essendo sussistente o comunque ipotizzabile la concorrenza tra coloro che somministrano manodopera in quanto autorizzati e coloro che lo fanno pur in assenza di una apposita autorizzazione (8).

Peraltro, proprio con riferimento all'assoggettamento ad IVA di operazioni che sia possibile svolgere solo a seguito di una preventiva autorizzazione amministrativa, la Corte di Giustizia, con la sentenza (data ud. 29 giugno 2000) 29 giugno 2000, n. 455/98, risulta aver chiarito perfettamente il proprio pensiero.

Si consideri che in tale circostanza si contestava l'assoggettamento ad IVA della vendita di alcol, equiparando lo stesso ad uno stupefacente, e facendo altresì leva sul fatto che la vendita era permessa solo a coloro che fossero stati preventivamente autorizzati.

Ebbene, sul punto la Corte lussemburghese si è espressa come segue: "non si è in presenza di una merce la cui immissione in commercio sia vietata a

causa della sua stessa natura o delle sue particolari caratteristiche. Le condizioni in cui è avvenuta l'importazione non possono modificare tale giudizio. In effetti, un prodotto intrinsecamente lecito come l'alcol etilico non può essere assimilato ad uno stupefacente per motivi connessi alla sua provenienza, alla sua qualità o alla sua purezza.

È del pari ininfluyente la circostanza che l'alcol etilico allo stato puro sia soggetto nello Stato membro in questione ad un regime speciale autorizzatorio per quanto riguarda sia la produzione e lo smercio, sia l'importazione e l'esportazione di tale prodotto (v., in tal senso, sentenza Lange, citata, punto 17). 23.

Peraltro, come ugualmente ha rilevato la Commissione, la concorrenza tra l'alcol importato di contrabbando e quello che è oggetto di operazioni realizzate in un circuito legale non è esclusa nella misura in cui esiste un mercato lecito dell'alcol che è proprio quello di approdo dei prodotti di contrabbando. Ne risulta che l'alcol etilico non può considerarsi come un prodotto escluso dal circuito economico. Esso è quindi soggetto alle imposte ed ai dazi doganali normalmente dovuti ai sensi della normativa comunitaria".

Mutuando i principi appena indicati ed applicandoli al caso di specie, si può serenamente affermare che, per quel che attiene alla mera somministrazione di manodopera:

- non si è in presenza di una prestazione assolutamente vietata, essendo ammessa, sebbene solo previa autorizzazione;
- l'assenza della citata autorizzazione non esclude l'assoggettamento ad IVA delle somministrazioni "illecitamente" fornite, proprio perché le

Note:

(7) Si vedano segnatamente, 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop "Siberië", Racc. pag. I-3971, punti 14 e 21, nonché 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e a., Racc. pag. I-4993, punto 19.

(8) Al vero, la Corte di cassazione non risulta essere del medesimo avviso, in quanto, a suo dire, "il divieto di imputazione formale del rapporto di lavoro e utilizzazione effettiva del rapporto comporta che, al di là delle ipotesi di somministrazione regolare, la fornitura di mere prestazioni di lavoro è esclusa dal circuito economico" (Cass., sentenza 31720 del 7 dicembre 2018). Ad avviso di chi scrive si tratta di una interpretazione non condivisibile, atteso che la stessa Corte di Giustizia, nel momento in cui esclude l'applicazione dell'IVA per le attività escluse dall'ordinario circuito economico, fa riferimento a casi limite come lo spaccio di stupefacenti o di denaro falso.

stesse vengono fornite all'interno di un sistema che prevede anche la somministrazione c.d. lecita, in quanto autorizzata.

Ne consegue che l'IVA addebitata in fattura, in quanto assolta a fronte di una operazione di per sé comunque imponibile, deve assumersi come assolutamente e pienamente detraibile, essendo solitamente pacifica ed incontestabile la ricorrenza del requisito della inerenza.

Sulla irrilevanza della condotta del prestatore

La già citata sentenza dalla Corte di Giustizia emessa nella causa C-439/04, del 6 luglio 2006 consente di assumere un ulteriore principio, fondamentale nell'esame della vicenda che ci occupa.

Si riportano, in particolare, i punti da 50 a 52, che sono davvero essenziali ai fini della presente indagine.

“50 In tale contesto, come rilevato dal giudice del rinvio, risulta dalla costante giurisprudenza che il principio della neutralità fiscale non consente 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'imposizione, ma di una tale deroga si tiene conto 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 (v., segnatamente, 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop 'Siberië', Racc. pag. I-3971, punti 14 e 21, nonché 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumets e a., Racc. pag. I 4993, punto 19). Orbene, è pacifico che ciò non si verifica né con i componenti informatici né con gli autoveicoli di cui alla causa principale”.

“51 Alla luce delle suesposte considerazioni, risulta che gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode, che si tratti di frode all'IVA o di altre frodi, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla deduzione dell'IVA pagata a monte

(v., in tal senso, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries, Racc. pag. I- 0000, punto 33)”.

“52 Ne consegue che, qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non poteva sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'art. 17 della sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l'annullamento del contratto di vendita - per effetto di una disposizione di diritto civile che sanziona tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per una causa illecita perseguita dall'alienante - comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla deduzione dell'IVA.

Al riguardo, è irrilevante la questione se detta nullità derivi da una frode all'IVA o da altre frodi”.

In pratica, il pensiero espresso dalla Corte di Giustizia nella sentenza in richiamo è il seguente:

- dinanzi ad una prestazione svolta a titolo oneroso, l'IVA deve essere addebitata, e l'imposta, se assolta a fronte di un acquisto inerente, deve essere ammessa in detrazione;
- non rileva se l'operazione venga svolta in spregio ad una normativa interna che ne vieti lo svolgimento (magari richiedendo una apposita autorizzazione), o che renda nullo il contratto in virtù del quale la stessa è svolta, atteso che, come visto, “il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite”;
- addirittura, se l'operazione viene svolta in spregio ad una legge interna, che richiede una apposita autorizzazione, al precipuo o comunque anche al fine di frodare l'IVA, il destinatario della fattura mantiene fermo il proprio diritto alla detrazione, laddove non sapeva, né poteva sapere della frode posta in essere dal proprio fornitore.

Applicando i principi in richiamo all'ipotesi della “illecita” somministrazione di manodopera appare corretto affermare che il committente mantiene fermo il proprio diritto alla detrazione dell'IVA, anche nell'ipotesi in cui il prestatore abbia agito con intenti frodati, a condizione che di tali intenti il committente non ne fosse al corrente, né potesse averne contezza.

Del resto, nel caso in esame l'IVA viene comunque assolta su una operazione che è e resta imponibile, al di là di come venga qualificata.

L'unico motivo per il quale la detrazione dell'IVA potrebbe essere negata risiede nell'ipotesi in cui l'operazione imponibile rientri nell'ambito di una frode IVA di cui il

committente era al corrente, o poteva esserne consapevole.

Ma tale circostanza non ha nulla a che vedere con la mera riqualificazione del contratto d'appalto, dalla quale, a ben vedere, non può in linea di massima conseguire il disconoscimento dell'IVA portata in detrazione.