



**FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE**



**L'Appalto di servizi dissimulante illecita
somministrazione di manodopera tra
inesistenza oggettiva, soggettiva o giuridica**

**Dott. Gino Manfriani
Dott.ssa Maria Elisa Chininea**

FIRENZE

12 giugno 2026

**ANTIECONOMICITA' DELLE OPERAZIONI, FATTURE
PER OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE,
OGGETTIVAMENTE E GIURIDICAMENTE
INESISTENTI**



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



L'Appalto di servizi dissimulante illecita somministrazione di manodopera – Il fenomeno

- Settori caratterizzati da alta intensità di manodopera («labour intensive»)
- il soggetto che ha necessità di forza lavoro stipula contratti (simulati) di appalto di servizi con società spesso interposte o eterodirette dal committente stesso.
- intermediari ricevono le prestazioni da soggetti inadempienti agli obblighi fiscali e, offrono prezzi maggiormente competitivi. Talvolta, è lo stesso soggetto interposto a non rispettare la normativa tributaria.
- In sostanza, viene sia violata la normativa giuslavoristica, evitando l'assunzione diretta dei lavoratori o il rapporto diretto con le imprese fornitrici dei servizi simulando un appalto di servizi, che la normativa fiscale laddove in tal modo l'appalto consenta la detrazione IVA al committente mentre altri soggetti ne omettono il versamento all'Erario.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



L'Appalto di servizi dissimulante illecita somministrazione di manodopera - Gli elementi caratterizzanti

- Sono sintomatici di tale fenomeno alcuni elementi quali:
- La richiesta da parte della committente di una determinata quantità di ore lavorative;
- L'assenza in capo all'impresa appaltatrice di struttura organizzativa e risorse sufficienti per svolgere quella specifica attività al di fuori del rapporto con la committente;
- L'integrazione stabile del personale dell'appaltatore nel ciclo produttivo della committente;
- L'identità delle attività svolte dal personale dell'appaltatore rispetto a quelle dei dipendenti della committente;
- La proprietà delle attrezzature necessarie per le attività in capo alla committente;
- **L'organizzazione da parte della committente delle attività dei dipendenti dell'appaltatore con relativa programmazione dei turni;**
- Fornitura del servizio da parte dell'impresa appaltatrice esclusivamente a beneficio della committente;



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Le conseguenze

La possibile riqualificazione del contratto di appalto in illecita somministrazione di manodopera produce rilevanti aspetti sotto il profilo tributario.

La giurisprudenza e la dottrina riconducono tale ipotesi alle fattispecie di inesistenza dell'operazione, talvolta sotto il profilo **soggettivo**, altre volte sotto quello **oggettivo** o **giuridico**.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Le conseguenze – Inesistenza soggettiva o oggettiva

Secondo un primo orientamento della Cassazione penale (Cass. pen. 5.6.2013 n. 24540), le operazioni riportate nelle fatture emesse in esecuzione del contratto di appalto dissimulante una somministrazione illecita di manodopera sarebbero **soggettivamente inesistenti**, perché al più potrebbero riferirsi a prestazioni lavorative svolte direttamente dai singoli lavoratori.

Secondo altro orientamento (Cfr. Cass. pen. 6.4.2022 n. 12920), la sostanziale identità tra appaltante ed appaltatrice consente addirittura di ravvisare non solo un'evidente inesistenza soggettiva delle prestazioni, ma, in modo più radicale, anche una **inesistenza oggettiva** delle stesse, che mai avrebbero costituito l'oggetto di un reale contratto di appalto tra soggetti distinti, ma soltanto l'ordinaria esecuzione di un rapporto di lavoro subordinato (di fatto) in seno alla medesima società.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



L'inesistenza giuridica: genesi

Sezione Penale della Corte di Cassazione qualifica «inesistenza giuridica», per lo più come *species* delle operazioni oggettivamente inesistenti, caratterizzata dalla divergenza della rappresentazione dell'oggetto della prestazione indicata in fattura rispetto alla realtà.

Finalità: integrare la fattispecie in questione all'interno dei reati previsti dal d.lgs.74/2000,

Pertanto, a fronte di un appalto che in realtà si esplica come vero e proprio rapporto di lavoro subordinato, la prestazione, certamente svolta, è tuttavia diversa da quella descritta nel documento che, dunque, è giuridicamente inesistente.

Contestazioni dottrinarie



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Le conseguenze – L’inesistenza giuridica

La categoria delle operazioni **giuridicamente inesistenti** non risulta normativamente definita; si tratta di operazioni che sono realmente avvenute e sono documentate a differenza delle ipotesi di inesistenza oggettiva (operazioni mai avvenute) o soggettiva (interposizione di soggetti fittizi), in questo caso la supposta “inesistenza” risiede nel fatto che il contratto e la fattura non riflettono il rapporto giuridico sottostante.

Secondo l’approccio restrittivo dell’Amministrazione finanziaria e della Corte di Cassazione (Cass. pen., n. 45114/2022; n. 20053/2022), anche le operazioni giuridicamente inesistenti possono integrare gli estremi del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, ai sensi dell’art. 2 del d.lgs. n. 74/2000.

Secondo altri i casi di inesistenza “giuridica” devono essere ricondotti nell’alveo applicativo dell’art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, norma residuale rispetto all’art. 2. In questi casi si assiste, infatti, ad un’operazione apparente, posta in essere con la volontà di non realizzarla, in tutto o in parte, mentre il soggetto ne ha voluto realizzare una diversa, così richiamando l’istituto della simulazione oggettiva.



**FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE**



Le conseguenze sotto il profilo impositivo – inesistenza soggettiva – le imposte dirette

Qualora si ritenga che la fattispecie in analisi integri una ipotesi di inesistenza soggettiva i costi relativi alle transazioni risulterebbero deducibili mentre molti problemi si porrebbero comunque in tema di detraibilità dell'IVA.

Sotto il primo profilo giova ricordare infatti che ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993, come modif. dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv., con modif., in l. n. 44 del 2012 i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - siano o meno inseriti in una cd. frode carosello - sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (Cfr. Cass. 29.2.2024 n. 5396).



Le conseguenze sotto il profilo impositivo – inesistenza soggettiva – l’IVA

In tema di IVA la giurisprudenza è unanime nel ritenere che in tema di divieto d’intermediazione di manodopera, in caso di somministrazione irregolare, schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dell’IVA relativa ai costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile una prestazione dell’appaltatore imponibile ai fini IVA Cass. 7.12.2021 38762; Cass. 26.6.2020 n. 12807; Cass. 30.6.2020 n. 13122; Cass. n. 20591/2024.

Secondo alcuni invece potrebbe essere invocata la detraibilità dell’IVA malgrado la nullità del contratto sottostante se si assimila l’operazione realmente intervenuta al distacco di personale, operazione imponibile ai fini IVA ex sentenza Corte di Giustizia dell’Unione Europea 11.3.2020 causa C-94/19, e conseguente abrogazione dell’art. 8 comma 35 L. 11.3.1988 n. 67.

Secondo tali autori non rileva se l’operazione venga svolta in contrasto con una normativa interna che ne vieti lo svolgimento rendendo nullo il contratto in virtù del quale la stessa è svolta, atteso che, secondo la Corte di Giustizia, il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Detrazione IVA - segue

La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16279 depositata lo scorso 12 giugno 2024, richiamando sul punto le conclusioni a cui era già pervenuta la Corte di Giustizia UE nel maggio 2023, ha infatti affermato che: *“Ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione dell’IVA da parte della cessionaria in caso di nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dalla cedente, in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sentenza C-114/22 del 25 maggio 2023, il soggetto passivo non è privato del diritto alla detrazione per il solo fatto che il contratto è viziato da nullità sulla base del diritto civile, se non è dimostrato che sussistono gli elementi che consentono di qualificare tale operazione ai sensi del diritto unionale come fittizia oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un’evasione dell’imposta o da un abuso di diritto.”*

Ovviamente secondo i principi generalmente accettati a livello interno e comunitario la detrazione dell’IVA è comunque esclusa qualora il committente fosse consapevole o avrebbe dovuto essere consapevole di partecipare ad una frode IVA.

Al riguardo, va sottolineato che spesso il fenomeno degli appalti simulati si inserisce in meccanismi di evasione d’imposta posti in essere dall’appaltatore e pertanto risulta difficile per il committente in presenza degli elementi di anomalia sopra analizzati invocare la propria buona fede o l’assenza di imperizia.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Le conseguenze sotto il profilo impositivo – inesistenza oggettiva – le imposte dirette e l’IVA

Dalla ritenuta inesistenza oggettiva delle fatture non può che derivare la indeducibilità dei costi ai fini del comparto impositivo delle imposte dirette e l’indetraibilità dell’IVA relativa alle fatture documentanti i suddetti costi.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Le conseguenze sotto il profilo impositivo – inesistenza giuridica – le imposte dirette e l’IVA

Più complicato individuare le conseguenze della qualificazione delle fatture come affette da inesistenza giuridica.

Secondo alcuni in tali ipotesi, trattandosi di costi battezzati in modo difforme rispetto alla loro reale natura, gli stessi non potrebbero essere deducibili a causa della inesistenza delle operazioni così come qualificate dai contraenti. Si tratterebbe quanto agli effetti quindi di **una *species* dell’inesistenza oggettiva**.

Altri ritengono invece che trattandosi di **costi realmente sostenuti** qualora gli stessi posseggano i requisiti previsti dall’art. 109 del TUIR gli stessi dovrebbero essere deducibili.

Quanto all’IVA invece, qualunque sia la tesi che si intende sposare la stessa non potrebbe essere mai detraibile da un lato perché documentata da fatture emesse da soggetto diverso (appaltatore) da quello che ha effettuato la prestazione (lavoratore) integrando quindi comunque una inesistenza perlomeno soggettiva, dall’altro perché si tratterebbe in ogni caso di operazione esclusa dal campo applicativo del tributo.

A meno che non si intenda sostenere (con evidenti difficoltà) che la prestazione è stata comunque svolta dal soggetto che ha emesso la fattura qualificandosi non come somministrazione di mano d’opera ma come distacco del personale imponibile ai fini IVA e **si riesca contemporaneamente a dimostrare la buona fede del committente**.



FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Altri casi di inesistenza giuridica secondo la Cassazione

- Contratti di leasing che dissimulavano un mutuo
- Consulenze che dissimulano tangenti
- Acconti su prestazioni di appalto mai eseguite che dissimulano finanziamenti