



21 marzo 2024

## **Riqualificazione di un appalto di servizi in somministrazione di lavoro e restituzione al committente dell'IVA indetraibile: risposta ad interpello n. 66/2024 dell'11 marzo 2024**

Non è raro che i verificatori fiscali pongano la loro attenzione sui contratti di appalto di servizi aventi ad oggetto la fornitura di manodopera, operandone una “riqualificazione” in contratti di somministrazione di lavoro.

La risposta ad interpello n. 66/2024 si occupa delle conseguenze ai fini IVA di una siffatta riqualificazione. In breve, l'istante Alfa, fino a tutto il 2017, era committente di prestazioni di fornitura di manodopera (logistica integrata e facchinaggio) inquadrata nell'ambito di un contratto di appalto sottoscritto con il prestatore Beta, società cooperativa assoggettata a procedura concorsuale e quindi considerata non operativa. Alfa aveva sempre pagato e detratto l'IVA applicata in fattura da Beta la quale aveva a sua volta sempre liquidato e versato correttamente l'imposta.

Nonostante ciò, l'Agenzia delle Entrate, durante una verifica su Alfa per i periodi d'imposta 2016 e 2017, riqualificava il rapporto in somministrazione di lavoro, pur riconoscendo sia l'esistenza del servizio ricevuto sia la sua inerenza.

Precisando preliminarmente che Beta, sottoposta a procedura concorsuale, non avrebbe potuto restituire (via note di variazione) l'IVA ad Alfa, questa versava all'Erario l'importo corrispondente all'IVA non detraibile (avvalendosi dei benefici della c.d. tregua fiscale 2022) e chiedeva di:

1. poter presentare istanza di rimborso *ex art. 30-ter* del d.P.R. n. 633/1972;
2. in caso di risposta negativa, poter considerare deducibile ai fini IRES l'importo dell'IVA indetraibile.

Anzitutto, è necessario ricordare che ai sensi dell'art. 86, comma 4, del d.lgs. n. 276/2003, che a sua volta rinvia all'art. 26-*bis* della l. n. 196/1997, gli oneri retributivi e previdenziali che l'utilizzatore rimborsa al fornitore per effetto di un contratto di somministrazione sono esclusi dalla base imponibile IVA.

Benché non espressamente riportato nel testo della risposta, sembra potersi affermare che il presupposto normativo dell'indetraibilità fosse proprio l'art. 86, comma 4, menzionato e quindi che gli importi inizialmente fatturati con IVA da Beta corrispondessero al rimborso degli oneri indicati nella norma, poi esclusi da IVA per effetto della riqualificazione del rapporto.

Venendo alla posizione dell'Agenzia, la risposta al quesito 1) è negativa.

Secondo l'Agenzia, infatti, l'unica modalità di recupero dell'IVA indetraibile si fonda sul rapporto di rivalsa con Beta, di tipo civilistico, e pertanto consiste nel ricorso alla giurisdizione civilistica con l'istituto dell'insinuazione tardiva al passivo. Tale conclusione è retta da quattro argomenti.

Il primo è basato sulla formulazione letterale del comma 2 dell'art. 31-*ter* citato secondo cui nel caso di accertamento in via definitiva dell'applicazione di un IVA non dovuta, la presentazione della domanda di restituzione all'Erario può essere effettuata soltanto dal prestatore e subordinatamente alla restituzione, in via di rivalsa, dell'IVA al committente. Il termine per la presentazione dell'istanza all'Erario è di due anni dal momento della restituzione dell'IVA.

Il secondo argomento risale all'interpretazione del comma 2 menzionato resa dall'Agenzia nei propri precedenti di prassi. È richiamata in particolare la risposta n. 66/2018, nella quale l'Agenzia sostiene che la subordinazione dell'istanza presentata dal committente alla preventiva restituzione dell'IVA nel rapporto di rivalsa è giustificata da ragioni di cautela fiscale; serve cioè ad evitare un indebito arricchimento del prestatore, che si realizzerebbe nel caso in cui questo ottenesse la restituzione dell'IVA dall'Erario prima di averla a sua volta restituita al committente.



Il terzo argomento si poggia sulla giurisprudenza di legittimità laddove la Cassazione ha affermato (cfr. sentenza n. 14838/2023) che è necessario tenere distinto il rapporto di rivalsa che sorge tra committente e prestatore, di tipo privatistico, dal rapporto di imposta che sorge tra prestatore ed Erario, di tipo pubblicistico; in forza di tale separazione, il committente, estraneo al rapporto di imposta, non può far valere alcun diritto (*alias*, presentazione dell'istanza di restituzione) direttamente verso l'Erario ciò che spetta esclusivamente al prestatore. In altri termini, il committente è legittimato ad agire esclusivamente nei confronti del prestatore e cioè all'interno del rapporto di rivalsa di cui è parte.

Infine, come quarto e ultimo argomento, è stato utilizzato il contributo interpretativo della Corte di Giustizia Europea (cfr. cause C-397/21 e C-35/05) che ha dichiarato la compatibilità con la Direttiva 2006/112/CE e con i principi di neutralità ed effettività che informano l'imposta di un sistema, come quello italiano, che tiene distinti tra loro il rapporto di imposta e il rapporto di rivalsa.

La risposta al quesito 1) lascia perplessi e, ad avviso di chi scrive, non è condivisibile per le seguenti ragioni.

L'Agenzia delle Entrate non tiene conto dei principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea nella propria giurisprudenza. Infatti sia nelle sentenze relative alle cause C-35/05 e C-397/21 (menzionate nella risposta n. 66/2024) sia in quella, molto più recente, relativa alla causa C-453/22, la Corte sancisce l'incompatibilità con i principi di neutralità, effettività e proporzionalità, di una norma nazionale che impedisce ad un soggetto IVA committente di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il recupero dell'IVA indebitamente detratta allorquando ne sia impossibile o eccessivamente oneroso il recupero, in via privatistica, nel rapporto di rivalsa con il prestatore, per via del particolare status soggettivo di quest'ultimo (es: procedura concorsuale) ovvero per l'intervento di norme nazionali che regolano i rapporti creditorî (es: prescrizione). Detto principio è tanto più forte laddove la Corte accoglie persino il rischio di una duplice richiesta di rimborso, una prima da parte del prestatore e una seconda da parte

del committente, che alle estreme conseguenze potrebbe condurre ad un impoverimento dell'Erario. L'unica ragione ostativa alla richiesta di rimborso diretto da parte del committente è l'esistenza di frode o negligenza.

Così ragionando, non si può che rigettare la conclusione dell'Agenzia poiché il recupero dell'IVA da parte di Alfa nel rapporto di rivalsa sarebbe risultato eccessivamente oneroso se non impossibile alla luce dell'assoggettamento di Beta a procedura concorsuale; circostanza che avrebbe dovuto legittimare Alfa a richiedere la restituzione dell'IVA ritenuta non detraibile direttamente all'Amministrazione finanziaria.

Al di là del merito della risposta al quesito 1), il documento in esame è l'occasione per svolgere qualche ulteriore considerazione circa l'applicazione dell'IVA in ipotesi di somministrazione di lavoro.

Proprio su questo tema, infatti, si deve ricordare l'arresto della Corte di Giustizia Europea contenuto nella sentenza relativa alla causa C-94/19 (San Domenico Vetraria S.p.A. v. Agenzia delle Entrate). Il caso era quello di un distacco di un dirigente dalla controllante alla controllata per effetto del quale quest'ultima riceveva fattura con IVA, detraendola, per importo pari ai costi sostenuti per il distacco. L'IVA detratta veniva recuperata dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 8, comma 35, della l. n. 67/1988 in forza del quale l'importo della somma rimborsata corrispondente alle spese per il distacco non è imponibile ai fini IVA. Nella sentenza, la Corte ha bocciato la norma nazionale citata rilevando un contrasto con la Direttiva IVA, art. 2, par. 1, lett. a). Infatti, secondo l'interpretazione della Corte ai fini della verifica dell'onerosità della prestazione richiesta per il suo assoggettamento a IVA, è irrilevante la circostanza che il corrispettivo sia pari, superiore o inferiore ai costi che il prestatore ha sostenuto per la fornitura, smentendo così l'impostazione della norma nazionale che trova la sua *ratio* nell'identità tra i costi sostenuti dal prestatore per il distacco e l'importo addebitato in fattura al committente.

Per la Corte di Giustizia, l'onerosità è invece verificata allorquando tra prestatore e beneficiario



intercorre un rapporto giuridico con scambio di prestazioni reciproche e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario; in altri termini è necessario un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto e cioè che prestazione e controprestazione si condizionino reciprocamente, ciò che è stato riconosciuto con riguardo al contratto di distacco di personale nel caso esaminato.

Tale principio è stato accolto da ultimo dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 6986/2023. Nel caso ivi esaminato una società "metteva a disposizione" di altre società un proprio dirigente e fatturava a queste, con IVA, il relativo costo del lavoro. Ebbene, la Corte ha identificato un nesso sinallagmatico tra prestazione di messa a disposizione e controprestazione di pagamento (*rectius*, corrispettivo) concludendo per l'onerosità della prima e per la sua assoggettabilità a IVA.

Visto il principio elaborato dalla Corte di Giustizia Europea, come accolto dalla Corte di Cassazione, e la sua interpretazione estensiva, ad avviso di chi scrive non vi sono ostacoli ad una sua applicazione anche all'ipotesi di somministrazione di lavoro. Tale conclusione si basa sulla identità di *ratio* dell'istituto del distacco e di quello della somministrazione di lavoro che, in entrambi i casi, consiste nel mettere la forza lavoro di un proprio dipendente a disposizione di un terzo.

Procedendo per tale via argomentativa, contrariamente alla previsione dell'art. 86, comma 4, del d.lgs. n. 276/2003, la somministrazione di lavoro dovrebbe essere assoggettata ad IVA indipendentemente dalla circostanza che l'importo inserito in fattura corrisponda a quello degli oneri retributivi e previdenziali sostenuti dal prestatore con l'effetto di legittimare il committente alla detrazione dell'IVA applicata.

Per quanto riguarda invece il quesito 2), cioè quello riguardante la possibilità di qualificare come un costo "puro" l'IVA non recuperabile e quindi di dedurla ai fini IRES, l'Agenzia non fornisce una risposta. Traendo spunto dall'impostazione della risposta al quesito 1) che attribuisce al credito di Alfa natura privatistica e quindi configura il diritto

ad agire per soddisfare detto credito soltanto nel rapporto di rivalsa con Beta, si potrebbe ipotizzare una valutazione da parte di Alfa circa l'irrecuperabilità del credito; tale valutazione, se positiva, darebbe luogo ad una perdita deducibile ai fini dell'IRES alle condizioni di cui all'art. 101, comma 5, del TUIR. L'anzidetta perdita risulterebbe invece indeducibile ai fini IRAP per effetto dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. 446/1997.

Avv. Antonello Lops  
*Senior associate*