

Giurisprudenza

## Somministrazione di manodopera: non va “confusa” con l’appalto

24 Agosto 2017

Tocca al contribuente provare la presenza dei presupposti legittimanti l’invocata detrazione della relativa Iva, così come quella di componenti negativi dei quali si assume la deduzione

Thumbnail  
Image not found or type unknown

La controversia, su cui si è pronunciata la Cassazione con l’ordinanza 18808 del 28 luglio 2017, prendeva spunto da una operazione di riqualificazione, operata dall’ufficio, nei confronti di determinati contratti di appalto di servizi (stipulati tra una società cooperativa e tre differenti soggetti economici), i quali, a parere dell’Agenzia, rivestivano, in realtà, i caratteri di contratti di somministrazione di manodopera. Di conseguenza, veniva recuperata sia l’Iva indebitamente detratta sia la maggiore Irap dovuta, derivante dall’esclusione della deduzione (come componenti negativi) per le spese da lavoro dipendente.

La cooperativa impugnava l’ avviso di accertamento, ma il ricorso era respinto in primo grado. A seguito di appello avverso tale sentenza, la Ctr, per converso, accoglieva il gravame di controparte, sulla presunzione di omessa prova circa la sussistenza del carattere illecito delle somministrazioni di manodopera (mascherate da appalti), in ragione del fatto che non era stata raggiunta, a parere dei giudici di secondo grado, la dimostrazione che i dipendenti avessero svolto le mansioni loro assegnate sotto la diretta dipendenza della cooperativa presunta appaltante.

L’Agenzia delle entrate ha impugnato quest’ultima decisione con ricorso per cassazione articolato su due motivi di doglianza:

1. violazione e falsa applicazione dell’articolo 20, Dlgs 267/2003, degli articoli 3 e 19, Dpr 633/1972, nonché degli articoli 4, 5 e 25, Dlgs 446/1997, ai sensi dell’articolo 360, comma 1,

n. 3 cpc, allo scopo di censurare il principio, adottato dalla Ctr, per inserire i rapporti di lavoro in argomento nell'ottica della disciplina dell'appalto piuttosto che nella figura giuridica della somministrazione di manodopera

2. violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 cc, in riferimento ai richiamati articoli 3 e 19, Dpr 633/1972, nonché agli articoli 4, 5 e 25, Dlgs 446/1997, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, n. 3 cpc, in quanto, diversamente da quanto statuito, l'onere della prova circa la fondatezza dei presupposti ai fini della detraibilità Iva e della deducibilità Irap incombeva, a parere dell'ufficio, sulla società cooperativa.

## **La decisione**

I giudici di legittimità, esaminando, in via preliminare, la seconda doglianza sollevata dall'Agenzia delle entrate, hanno censurato la decisione di secondo grado, che riteneva gravasse sull'ufficio l'onere di provare la sussistenza dei requisiti sia ai fini Iva sia in ambito Irap.

In relazione all'Iva, e in applicazione di principi statuiti anche dalla giurisprudenza comunitaria (su tutte, sentenza Corte giustizia 18/07/2013, causa C-78/2012, "Evita-K" EOOD, punto 37), spetta all'acquirente di beni o al committente di servizi dimostrare la presenza dei presupposti che legittimano l'invocata detrazione della relativa imposta. Nel caso di specie, pertanto, era onere della cooperativa provare che i rapporti contrattuali definiti con le tre società interessate rivestissero i caratteri dell'appalto di manodopera.

Per quanto attiene, invece, il primo motivo di ricorso, la Corte suprema, per decidere sulla questione, parte da un rapido *excursus* dell'attuale disciplina relativa alla figura della somministrazione di manodopera (Dlgs 267/2003) la quale, nello specifico, non ha eliminato i caratteri che ne determinano l'irregolarità (già previsti dalla previgente normativa di cui alla legge 1369/1960), con la conseguenza che detta tipologia continua a essere affetta da nullità qualora venga utilizzata per mascherare il più generale contratto di appalto.

Pertanto, nelle ipotesi di contratti di somministrazione radicalmente nulli per omessa forma scritta, i lavoratori interessati devono essere ritenuti *ex tunc* (a tutti gli effetti, anche fiscali - *cfr* Cassazione, sentenza 21289/2016) in diretta subordinazione dell'utilizzatore.

Anche nell'ambito applicativo Irap, secondo i giudici di Cassazione, la sentenza della Ctr ha violato i canoni di applicabilità generale previsti per l'articolo 2697 cc, in quanto, nella fattispecie in esame, il relativo recupero deriva dalla esclusione, ai fini del calcolo della base imponibile, della deducibilità dei costi sostenuti dalla cooperativa in riferimento alle prestazioni dei lavoratori formalmente alle dirette dipendenze delle tre società interessate; nell'ottica di un rapporto sinallagmatico processuale in base al quale, da un lato, spetta all'ufficio dimostrare l'esistenza di un reddito comunque imponibile, mentre, dall'altro, incombe sul contribuente l'onere di provare la

presenza di componenti negativi dei quali si assume la deduzione (cfr Cassazione, sentenze 16461/2013 e 5079/2017).

In concreto, quindi, la deducibilità dei relativi costi da lavoro dipende dalla configurabilità del rapporto tra la cooperativa e le tre società interessate come appalto ovvero quale somministrazione irregolare.

Nel caso di somministrazione nulla per mancanza di forma scritta incombono sull'utilizzatore gli obblighi di natura economica e fiscale derivanti dai rapporti di lavoro, ma i lavoratori stessi sono ritenuti alle dirette dipendenze dell'imprenditore che ne abbia utilizzato effettivamente le prestazioni.

Nel secondo caso, ai fini del contratto di appalto, rilevano (a norma dell'articolo 29, Dlgs 267/2003) sia l'assunzione di un rischio d'impresa sia la cosiddetta eterodirezione - risulta necessaria non solo l'organizzazione d'impresa dell'appaltatore ma anche la qualifica di imprenditore del fornitore (programmazione di mezzi per l'esecuzione, anche non abituale, di un singolo contratto di appalto). Pertanto, il discrimine deriva dalla sussistenza o meno della predetta eterodirezione in ragione della quale l'appaltatore non solo regola ma assume la dirigenza dei dipendenti. Il richiamato criterio richiede un'applicazione rigorosa allo scopo precipuo di definire i confini, a volte labili, tra istituti giuridici simili nella loro struttura giuridica.

In conclusione, i giudici di Cassazione hanno ritenuto, anche dall'esame di dichiarazioni rese nel corso del giudizio, che la Ctr abbia erroneamente qualificato la fattispecie concreta nell'alveo dell'originario contratto di appalto in luogo della somministrazione di manodopera, sia pure in relazione alla non osservanza dei principi regolanti la distribuzione dell'onere probatorio (da parte degli stessi giudici di secondo grado).

di

**Giuseppe Forlenza**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/somministrazione-manodopera-non-va-confusa-lappalto>