

Ordinanza del 18/06/2026 n. 20527 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Indebita detrazione IVA - Recupero ai fini IRAP - Illecita somministrazione di manodopera - Contratti di appalto

Massima:

In tema di deduzione di componenti negativi di reddito, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, e di esclusione dalla base imponibile ex art. 26-bis della Legge n. 196 del 1997 e detrazione dell'IVA, la distinzione tra appalto genuino, di cui all'art. 1655 codice civile e illecita somministrazione di manodopera si individua nella concorrenza dei requisiti di assunzione del rischio d'impresa e di direzione e organizzazione di mezzi e materiali necessari da parte dell'appaltatore, tenendo presente che negli appalti leggeri, a prevalenza di apporto personale di unità specializzate, l'organizzazione può anche essere minima, mentre negli appalti labour intensive il requisito si sostanzia soprattutto nell'esercizio del potere direttivo di mezzi e materiali. In sostanza, affinché possa configurarsi un genuino appalto di opere o servizi, ai sensi dell'art. 29, comma 1, del Decreto Legislativo n. 276 del 2003, è necessario verificare, specie nell'ipotesi di appalti ad alta intensità di manodopera (labour intensive), che all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé autonomo, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro. Ciò che conta è il reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, con impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa. Al contrario, si deve invece ravvisare un'interposizione illecita di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale committente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Il CSL C. S. L. ha impugnato i tre avvisi di accertamento n. (-----), n. (-----) e n. (-----) con cui l'Agenzia delle Entrate di Vicenza, sulla scorta di un PVC notificato in data 12.10.2016, ha accertato, in relazione ai periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015, l'indebita detrazione dell'IVA esposta nelle fatture ricevute per prestazioni di servizi di illecita somministrazione di

manodopera (così riqualificati i contratti di appalto sottoscritti fra il contribuente e i terzi), in violazione dell' art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , e ha proceduto, altresì, al recupero, ai fini IRAP, dei predetti costi, in quanto non idonei ad essere inseriti nella voce B9 del conto economico e, quindi, da ritenersi indeducibili ai sensi dell' art. 5 , commi 1 e 3, del D.Lgs. n. 446/1997 . Inoltre, solo per l'anno di imposta 2013 sono stati ripresi a tassazione ulteriori costi indeducibili riportati in due fatture passive, con relativa determinazione della maggiore IRES dovuta.

2. In particolare, l'Ufficio ha rilevato che l'attività principale del Consorzio consisteva nell'acquisizione di contratti di appalto di servizi relativi alla gestione di magazzini di clienti e nel successivo affidamento di tali lavori, in subappalto, a società cooperative. È risultato, tuttavia, che tali ultime società omettevano sistematicamente la presentazione di dichiarazioni fiscali e il versamento di IVA e IRES ed erano solite cessare l'attività pochi anni dopo la costituzione. Inoltre, è stato accertato che i legali rappresentanti delle stesse cooperative affidatarie coincidevano con il legale rappresentante del consorzio o con la moglie di quest'ultimo. Tenuto conto di altri elementi indiziari raccolti nel corso dell'istruttoria (e dettagliatamente enunciati nel PVC), l'Amministrazione è pervenuta alla conclusione che le cooperative erano prive di autonomia sostanziale e funzionale e si configuravano come soggetti economici facenti parte di una singola unità economica ed organizzativa con a capo il consorzio CSL; pertanto, stante la conservazione del potere direttivo in capo al consorzio medesimo, i contratti di appalto andavano più propriamente qualificati come contratti di somministrazione di manodopera, di natura illecita in quanto non intermediati dalle apposite agenzie. Oltre a tale rilievo, l'Agenzia, per il periodo d'imposta 2013, ha proceduto al recupero, ai fini IRES, di due spese, ritenute non documentate, dell'importo di Euro 128.400 e di Euro 20.800 (quest'ultima relativa ad una consulenza tecnica resa da tale arch. H.H.).

3. Con sentenza n. 523/02/2018 la Commissione Tributaria di Vicenza ha accolto i ricorsi, previa riunione, avendo ritenuto, diversamente dall'AE, che i contratti fra il Consorzio e le cooperative andassero qualificati come contratti di subappalto di manodopera, e non di mera somministrazione, non avendo, l'Ufficio, fornito la prova di quanto ipotizzato.

4. Avverso la sopra citata sentenza l'Ufficio ha interposto appello.

5. Con la sentenza n. 543/00/2020 la Commissione Tributaria Regionale del Veneto ha accolto l'appello dell'AE solo in relazione ad un profilo marginale (il recupero a tassazione di una spesa per Euro 128.400, ritenuta effettivamente non deducibile per la mancanza, agli atti del Consorzio, della fattura giustificativa), confermando, nel resto, la sentenza di primo grado.

6. L'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione, con atto affidato a quattro motivi.

7. Il Consorzio è rimasto intimato.

8. Il Procuratore generale ha concluso chiedendo l'accoglimento di tutti i motivi di ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Ufficio lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3), cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione degli artt. 2 e 29 del D.Lgs. n. 276/2003 e dell' art. 1655 cod. civ.

1.1. L'amministrazione sostiene che la CTR avrebbe erroneamente ritenuto irrilevante stabilire se il rapporto fra il Consorzio e le cooperative subappaltatrici fosse da sussumere nel tipo legale della somministrazione di mano d'opera o in quello del contratto di appalto. In realtà, secondo l'Ufficio non sussistono, nella fattispecie, i requisiti né del primo contratto (che avrebbe richiesto l'intervento di un'agenzia di somministrazione di cui all'art. 4, comma 1, lett. a e b, del D.Lgs. 276/2003), né del secondo contratto (non assumendo, le cooperative subappaltatrici, alcun rischio di impresa ed essendo le stesse prive di propria organizzazione), il che rende inevitabile configurare l'operazione ideata dai vertici del Consorzio come una surrettizia, ma del tutto irrituale, somministrazione di mano di opera, con tutte le conseguenze in termini di indetraibilità dell'IVA.

2. Con il secondo motivo la ricorrente Agenzia lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4), cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 61 e 36 , comma 1, numero 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , degli artt. 132 n. 4) cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., non avendo, la CTR, esaminato gli elementi di prova adottati dall'Ufficio a sostegno della asserita natura fittizia dell'interposizione delle cooperative subappaltatrici.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3) cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell' art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , posto che, vertendosi in tema di somministrazione illecita di manodopera, il giudice di merito avrebbe dovuto ritenere indetraibile l'IVA esposta nelle fatture emesse dalle Cooperative.

4. Con il quarto motivo la ricorrente lamenta, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3) cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell' art. 109 del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell' art. 2697 cod. civ., non avendo, la CTR, esaminato la censura relativa alla ritenuta indeducibilità, per l'anno di imposta 2013, della spesa di Euro 20.800, relativa ad una consulenza resa dall'arch. H.H., che l'Ufficio aveva disconosciuto in quanto non inerente.

5. I primi due motivi, che possono venire congiuntamente esaminati, sono fondati.

5.1. Questa Corte ha avuto modo, in tempi recenti, di statuire che, in tema di deduzione di componenti negativi di reddito, ai sensi dell' art. 5 , comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997 , e di esclusione dalla base imponibile ex art. 26-bis della L. n. 196 del 1997 e detrazione dell'IVA, la distinzione tra appalto genuino, di cui all' art. 1655 cod. civ. e illecita somministrazione di manodopera si individua nella concorrenza dei requisiti di assunzione del rischio d'impresa e di direzione e organizzazione di mezzi e materiali necessari da parte dell'appaltatore, tenendo presente che negli appalti c.d. leggeri, a prevalenza di apporto personale di unità specializzate, l'organizzazione può anche essere minima, mentre negli appalti c.d. labour intensive il requisito si sostanzia soprattutto nell'esercizio del potere direttivo di mezzi e materiali (Sez. 5, 24/07/2024, n. 20591, Rv. 672026 -01).

In sostanza, affinché possa configurarsi un genuino appalto di opere o servizi, ai sensi dell' art. 29 , comma 1, del D.Lgs. n. 276 del 2003 , è necessario verificare, specie nell'ipotesi di appalti ad alta intensità di manodopera (labour intensive), che all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé autonomo, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro. Ciò che conta (cfr. Cass. Sez. 6 - L, n. 12551 del 25/06/2020), è il reale

assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, con impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa. Al contrario, si deve invece ravvisare un'interposizione illecita di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale committente. In questo caso non rileva il fatto che manchi, in capo a quest'ultimo, l'intuitus personae nella scelta del personale, atteso che, nelle ipotesi di somministrazione illegale, è frequente che l'elemento fiduciario caratterizzi l'intermediario, il quale seleziona i lavoratori per poi metterli a disposizione del reale datore di lavoro.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria aveva allegato numerosi elementi indiziari a riprova del carattere fittizio dei contratti di appalto intercorrenti fra il Consorzio e le cooperative di lavoro. Si trattava, in particolare, di: a) la mancanza di strutture autonome in capo alle cooperative subappaltatrici; b) la condivisione della sede legale e degli uffici amministrativi fra Consorzio e cooperative subappaltatrici;

c) l'assenza di clienti delle cooperative subappaltatrici ulteriori rispetto a quelli del Consorzio subappaltante; d) la mancata partecipazione dei soci delle cooperative subappaltatrici alla vita societaria (nomine, assemblee etc.); e) la mancanza di autonomia decisionale delle cooperative subappaltatrici circa la gestione dei soci lavoratori;

f) l'omissione degli adempimenti fiscali da parte delle cooperative subappaltatrici, le quali, da un lato, consentivano al Consorzio la detrazione dell'IVA gravante sulle fatture emesse a carico dello stesso e, dall'altro lato, evadevano il relativo versamento, cessando poi l'attività dopo pochi anni; g) la genericità delle fatture emesse dalle cooperative subappaltatrici; h) la coincidenza, o il rapporto di stretta familiarità, fra i dirigenti del Consorzio subappaltante e degli organi amministrativi delle cooperative subappaltatrici.

Pur in presenza di un così articolato quadro indiziario la CTR si è limitata ad esprimere qualche dubbio solo in ragione delle identità soggettiva fra gli organi amministrativi del Consorzio e delle cooperative, omettendo radicalmente di esaminare, nel loro complesso, tutte le altre circostanze sopra enunciate e limitandosi ad invocare, in modo del tutto generico, le "procedure apposite per accertare l'illecito invocato dall'Amministrazione finanziaria". Si rende, quindi necessario un nuovo esame, funditus, delle ragioni dell'Ufficio, nella competente sede di merito.

6. L'accoglimento dei primi due motivi determina l'assorbimento del terzo motivo, che verte su una questione la cui soluzione dipende dalla decisione della Corte di merito circa la sussistenza o meno, nel caso di specie, di un'illecita somministrazione di manodopera.

7. È fondato anche il quarto motivo.

7.1. Per consolidato orientamento di questa Corte, la sentenza di appello tributaria è nulla per difetto di motivazione, ai sensi degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., laddove il giudice abbia omesso l'illustrazione delle censure sollevate dall'appellante rispetto alla decisione di primo grado e delle considerazioni che lo hanno indotto a disattenderle. In tali casi la sentenza resta sprovvista in concreto del c.d. "minimo costituzionale" di cui alla nota pronuncia delle Sezioni Unite n. 8053/2014 (seguita da Cass. VI - 5 n. 5209/2018). In termini, si veda anche quanto stabilito in altro caso, (Cass. Sez. L, Sentenza n.

161 del 08/01/2009) nel quale questa Corte ha ritenuto che la sentenza è nulla ai sensi dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. ove risulti del tutto priva dell'esposizione dei motivi sui quali la decisione si fonda ovvero la motivazione sia solo apparente, estrinsecandosi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cfr. Cass V, n. 24313/2018).

La CTR, nel provvedimento impugnato, ha omesso di riepilogare e di rispondere al motivo di ricorso dell'Amministrazione finanziaria relativo al disconoscimento, ai fini IRES, del costo derivante dalla fattura emessa dall'arch. H.H., limitandosi a soffermarsi sull'altra spesa disconosciuta dall'Ufficio, con la lapidaria motivazione per cui "Relativamente, invece, ai costi non riconosciuti (20.800 e 128.400) si deve considerare che la mancanza della fattura relativa all'importo di Euro 128.400 è elemento determinante perché la spesa sia riconoscibile e riconosciuta (...) Anche per le affermazioni e la documentazione messe a disposizione dal contribuente sulla effettività della controprestazione ottenuta, in assenza della fattura, non sono sufficienti per ritenere effettive, con certezza senza ombra di dubbio, il costo. L'importo di Euro 128.400 non viene pertanto riconosciuto."

Si tratta di una motivazione chiaramente inferiore allo standard richiesto dall' art. 111 Cost., sicché, anche su tale punto, si rende necessario un nuovo scrutinio nel merito.

7. La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria territorialmente competente, anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, il secondo motivo di ricorso e, nei termini di cui in motivazione, il quarto motivo di ricorso, ritenuto assorbito il terzo motivo;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16 aprile 2026.

Depositato in cancelleria il 18 giugno 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza