38762.21

AULA 'B'

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

IRAP
ACCERTAMENTO

R.G.N. 13031/2014

Cron. 38762

Rep.

Ud. 22/06/2021

CC

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA - Presidente -

Dott. GIACOMO MARIA NONNO - Consigliere -

Dott. PAOLO CATALLOZZI - Consigliere -

Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA - Consigliere -

Dott. SALVATORE SAIJA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 13031-2014 proposto da:

(omissis) SPA UNIPERSONALE, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che la rappresenta e difende unitamente

2021

4199

all'avvocato (omissis) ;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

nonchè contro

SOCIETA' (omissis) SPA, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis) , rappresentata e difesa dall'avvocato (omissis) ;

- resistente -

avverso la sentenza n. 85/2013 della COMM.TRIB.REG.FRIULI-VENEZIA GIULIA, depositata il 18/11/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/06/2021 dal Consigliere Dott. SALVATORE SAIJA;

FATTI DI CAUSA

A seguito di verifica fiscale effettuata dalla G.d.F. di (omissis) nei confronti di (omissis) s.c. a r.l., e di conseguente segnalazione inviata all'Agenzia delle Entrate in data 22.11.2004, la D.P. di Udine emise un avviso di accertamento nei confronti di (omissis) s.p.a. unipersonale, per l'anno 2004, con cui vennero individuati costi indeducibili, venne rilevato l'omesso versamento di ritenute su redditi di lavoro dipendente e venne negata la detraibilità dell'IVA, con recupero a tassazione dei conseguenti importi a fini IRAP e IVA, nonché per ritenute non effettuate. Il tutto in relazione ai rapporti tra le predette società, regolate da un contratto di appalto del 2.1.2004, dissimulante in realtà l'illecita fornitura di manodopera da (omissis) a (omissis). Proposto ricorso dalla società, la C.T.P. di Trieste lo accolse con sentenza n. 111/1/12, ma la C.T.R. del Friuli Venezia Giulia, con decisione n. 85/7/13 del 18.11.2013, in riforma della prima, accolse l'appello dell'Ufficio, ritenendo l'avviso adeguatamente motivato, nonché la simulazione relativa del contratto d'appalto, con conseguente correttezza del recupero fiscale, dando altresì atto dell'annullamento in autotutela dell'avviso nella parte inerente le ritenute.

(omissis) s.p.a. unipersonale ricorre ora per cassazione, sulla base di quattro motivi, illustrati da memoria, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate. Con ordinanza interlocutoria n. 28164/2020, è stata disposta l'integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c. nei confronti di (omissis) s.p.a., società controllante della ricorrente, che aveva partecipato ai precedenti gradi di

giudizio. Detta società ha depositato "memoria di costituzione". La ricorrente ha depositato ulteriore memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con il primo motivo, si lamenta omesso esame di fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti e/o la violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 10 della legge n. 212/2000, delle norme sull'autotutela, e degli artt. 42 e 43 del d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, c.p.c. La società ricorrente - dopo aver premesso che analoghe riprese fiscali relative agli anni 2002 e 2003 erano state in precedenza annullate in autotutela dall'Agenzia, che aveva riconosciuto la totale estraneità di (omissis) all'operato di (omissis) – evidenzia che il diverso opinamento dell'Ufficio per l'anno 2004 è conseguente alla emissione della sentenza della C.T.R. del Friuli Venezia Giulia n. 9/08/09 del 3.7.2008, concernente il contenzioso in essere tra l'Agenzia e la stessa (omissis) Con la sentenza qui impugnata, la C.T.R. ha da un lato omesso di considerare tale circostanza, basandosi l'accertamento non già sulla segnalazione del 22.11.2004, ma proprio su detta sentenza concernente la (omissis), e dall'altro ha violato la normativa in rubrica, non essendo stati allegati all'avviso di accertamento gli atti specificamente inerenti (omissis) e collegati alla stessa sentenza, così corroborando la lesione del principio di affidamento e di buona fede in cui era incorsa l'Agenzia, e omettendo di rilevare la nullità dell'accertamento, non sanabile dalla tardiva produzione documentale in sede contenziosa.

1.2 – Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973 e degli artt. 2697, 2727, 2729, 2699 e 2700 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente censura la decisione d'appello nella parte in cui si è ritenuto di poter fondare il giudizio circa la sussistenza di illecita intermediazione di manodopera su talune dichiarazioni rese da lavoratori della (omissis) alla G.d.F., attribuendo ad esse, per di più, il rango probatorio privilegiato fino a querela di falso. Evidenzia la società, da un lato, che dette dichiarazioni possono avere, al più, valore indiziario, e dall'altro che esse non concernevano specificamente la (omissis), ma riguardavano solo due lavoratori della (omissis), aggiunge anche che la corrispondenza apparentemente avviata dalla stessa (omissis), cui pure fa riferimento la C.T.R. quale supporto probatorio, non riguarda del pari essa (omissis).

1.3 – Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 3 della legge n. 1369/1960, e degli artt. 2094, 2697, 1414, 1415 e 1417 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente lamenta l'erroneità dell'affermazione della C.T.R. secondo cui il contratto d'appalto sarebbe simulato, evidenziando che (omissis) non ha mai perso il potere di direttiva e di controllo riguardo ai propri dipendenti, ma anzi l'ha esercitato in via esclusiva, fermo restando che la linea produttiva poteva talvolta comportare la necessaria collaborazione tra dipendenti (omissis) e dipendenti (omissis), restando essi comunque addetti a mansioni rispettivamente diverse.

1.4 – Con il quarto motivo, infine, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

La società si duole del mancato riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle fatture emesse da (omissis), non essendo stato provato, al contrario, che i dipendenti della (omissis) fossero stati retribuiti da (omissis).

2.1 – Il primo motivo è infondato.

Anzitutto, deve rilevarsi come le vicende afferenti precedenti anni d'imposta non incidano necessariamente sugli anni successivi, suscettibili come sono – gli elementi non fissi, o comunque transeunti – di valutazioni diverse da parte dell'Ufficio. Nessuna lesione del principio di affidamento può quindi configurarsi nella specie, né tampoco alcuna violazione di legge.

Ciò posto, seppur appaia ampiamente verosimile che l'Agenzia, per l'anno 2004, abbia tratto uno spunto dinamico dalla statuizione di C.T.R. Friuli Venezia Giulia del 3.7.2008, concernente la sola (omissis) (con cui vennero acclarate le modalità operative della detta cooperativa; del resto, di ciò vi è ampia traccia nella stessa motivazione dell'avviso di accertamento impugnato), vi è che tale accadimento storico risulta privo del carattere di decisività, come invece pretenderebbe la ricorrente. Infatti, la ripresa fiscale in contestazione si basa essenzialmente sulla valutazione delle note della G.d.F. del 22.11.2004 e del contratto di appalto, come si evince in modo inequivoco sia dalla parte della motivazione dell'atto testualmente riportata dalla stessa (omissis) in ricorso, sia da quanto accertato – in riscontro – dalla C.T.R., specie allorché essa ha proceduto ad incrociare la corrispondenza tra la (omissis) e la (omissis) con i prospetti pure allegati alla detta segnalazione. In altre parole, il fatto che si pretende pretermesso, ai fini del proposto motivo ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (ossia, il non aver la C.T.R.

considerato che l'accertamento per il 2004 era basato su una sentenza *inter alios* resa nel 2008) non è affatto decisivo, perché la sua considerazione non può spostare l'esito della lite, la ripresa essendo essenzialmente fondata – per l'anno in discorso - su altri fatti rilevanti, pure valutati dal giudice d'appello. Da ciò consegue, come ulteriore corollario, che neppure può rilevare in astratto la pretesa mancata allegazione di documenti all'avviso di accertamento, posto che questo non è fondato sugli argomenti di cui alla ripetuta sentenza della C.T.R. Friuli Venezia Giulia del 3.7.2008.

3.1 – Il secondo motivo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

La C.T.R. - a parte l'evidente errore contenuto nell'affermazione circa la pretesa fede privilegiata della segnalazione della G.d.F. del 22.11.2004 (efficacia che non può ovviamente estendersi anche al suo contenuto sostanziale; al riguardo, è sufficiente la semplice correzione della motivazione, ex art. 384, ult. comma, c.p.c.) - ha ampiamente argomentato sul perché la corrispondenza tra la (omissis) e la stessa (omissis) lasci evincere che il rapporto tra le predette società non era di mero appalto, ma serviva a mascherare una illecita intermediazione di manodopera, e ciò vale specialmente con riferimento al conteggio del corrispettivo (calcolato ad ore prestate). Si tratta di una tipica valutazione inferenziale, collegata alle dichiarazioni di due lavoratori della (omissis), non censurata adeguatamente dalla ricorrente.

Ancora di recente (Cass. n. 9059/2018) è stato infatti ribadito che "*In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere*

chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento".

Al riguardo, ritiene la Corte che il motivo in esame difetti della necessaria specificità, perché la ricorrente non spiega in cosa detta sintesi avrebbe dovuto sostanziarsi. Da qui l'inammissibilità della censura. Del resto, può al riguardo farsi riferimento anche al recente insegnamento di Cass., Sez. Un., n. 1785/2018, che (in motivazione) ha così statuito: "*la deduzione del vizio di falsa applicazione dell'art. 2729, primo comma, cod. civ., suppone allora un'attività argomentativa che si deve estrinsecare nella puntuale indicazione, enunciazione*

e spiegazione che il ragionamento presuntivo compiuto dal giudice di merito - assunto, però, come tale e, quindi, in facto per come è stato enunciato - risulti irrispettoso del paradigma della gravità, o di quello della precisione o di quello della concordanza.

Occorre, dunque, una preliminare attività di individuazione del ragionamento asseritamente irrispettoso di uno o di tutti tali paradigmi compiuto dal giudice di merito e, quindi, è su di esso che la critica di c.d. falsa applicazione si deve innestare ed essa postula l'evidenziare in modo chiaro che quel ragionamento è stato erroneamente sussunto sotto uno o sotto tutti quei paradigmi".

E' evidente che il motivo, per come sviluppato dalla ricorrente, non è conforme a tali canoni.

Infine, nessuna inversione dell'onere della prova può dirsi realizzata, non avendo certo la C.T.R. gravato del detto onere la parte non tenutavi per legge.

4.1 – Il terzo motivo è inammissibile.

Infatti, è stato condivisibilmente affermato che "*La prova della simulazione è normalmente desumibile da presunzioni e la scelta di esse, la valutazione ed il giudizio di idoneità dei fatti posti a fondamento dell'argomentazione induttiva, traducendosi in un accertamento relativo a una mera 'quaestio voluntatis', è rimesso al giudice di merito, onde la motivazione da questi adottata, ove non viziata, non è censurabile in sede di legittimità*" (Cass. n. 7512/2018). La ricorrente, in proposito, si è dilungata nel denunciare presunte violazioni di legge, scontrandosi però con l'accertamento fattuale circa la natura simulata del contratto d'appalto, invece ritenuto dal giudice d'appello, senza formulare una

adeguata censura sul piano del vizio motivazionale (nei limiti in cui esso è ancora proponibile – v. Cass., Sez. un., n. 8053/2014).

5.1 – Infine, il quarto motivo è infondato.

Infatti, posta la nullità o, comunque, l'improduttività di effetti del contratto di appalto in questione, il diritto alla detrazione dell'IVA non può ritenersi spettante, essendosi condivisibilmente affermato 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 dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini IVA, senza che possa assumere rilevanza, a riguardo, l'azione giudiziale del lavoratore per la costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo, in quanto la conversione del rapporto, di per sé, implica la nullità dei contratti che ne sono oggetto*" (Cass. n. 31720/2018; Cass. n. 32185/2019). Anche in tal caso, dunque, non può configurarsi alcuna violazione di legge.

6.1 – In definitiva, il ricorso è rigettato. Le spese di lite, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza della ricorrente nei rapporti con l'Agenzia. Nulla va disposto in relazione ai rapporti processuali con (omissis) s.p.a.

In relazione alla data di proposizione del ricorso per cassazione (successiva al 30 gennaio 2013), può darsi atto dell'applicabilità dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002, n.115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, legge 24 dicembre 2012, n. 228).

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, che liquida in € 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n.115, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 22.6.2021.

Il Presidente
Ernestino Luigi Bruschetta

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
- 7 DIC. 2021
IL CANCELLIERE
Dott Carlo Luca Dionigi