



00938/18

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SESTA SEZIONE CIVILE - T**

fr ✓

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. MARCELLO IACOBELLIS - Presidente -

Dott. MAURO MOCCI - Consigliere -

Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI - Rel. Consigliere -

Dott. ENRICO CARBONE - Consigliere -

Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -

TRIBUTI ALTRI  
- latitanza  
- amplificate

Ud. 30/11/2017 - CC

R.G.N. 19071/2016

00938

Rep.

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 19071-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis) ), 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 ope legis;

- *ricorrente* -

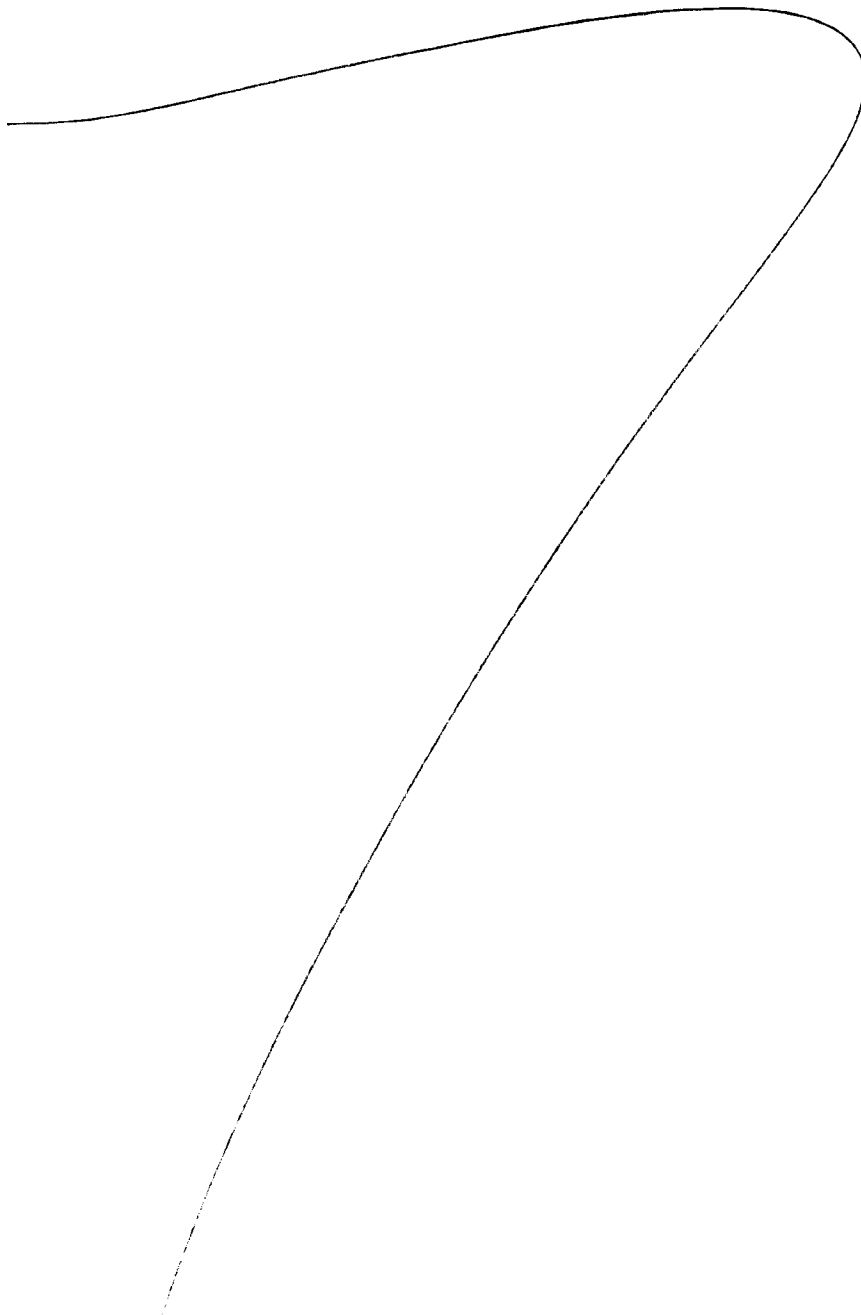
**contro**

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

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 1991/25/2016 della COMMISSIONE  
TRIBUTARIA REGIONALE di PALERMO, depositata il  
23/05/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non  
partecipata del 30/11/2017 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO  
GIOVANNI CONTI.



## Fatti e ragioni della decisione

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti della (omissis) s.p.a. (che resiste, con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 1991/25/16, depositata in data 23/05/2016, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, emesso ai fini IRES, IRAP ed IVA, in seguito ad una verifica fiscale intrapresa dalla Guardia di Finanza nei confronti dell'odierna controricorrente, constatata, in quella sede, la "non genuinità" del contratto di prestazioni di servizi stipulato da (omissis) s.p.a. con la cooperativa (omissis) nel gennaio 2008 (il quale è stato riqualificato dall'Agenzia come contratto di somministrazione illecita di manodopera), - è stata interamente confermata la decisione di prime cure, che aveva accolto *in toto* il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici della C.T.R., hanno rigettato l'appello dell'Agenzia asserendo che sussiste un reale rapporto di appalto anche quando, come nell'ipotesi in esame, l'appaltatore si limiti ad una gestione organizzativa del personale, senza impiegare mezzi propri, potendosi, anche in questi casi, ravvisare l'assunzione, in capo al medesimo, del rischio d'impresa (caratteristica peculiare del contratto di prestazione di servizi).

La parte ricorrente ha depositato memoria.

Il ricorso può essere definito ex art. 375 c.p.c. , con motivazione semplificata.

1. La ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 29, comma 1 del D.Lgs. n. 276/2003 e dell'art. 1655 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., poiché i giudici di secondo grado avrebbero errato nel ritenere che, nonostante il lavoro del personale dipendente della Cooperativa (omissis) fosse svolto manualmente, senza, quindi, l'utilizzo di alcun macchinario ovvero bene strumentale di proprietà della ditta appaltatrice, la circostanza che l'appaltatore gestisse, in ogni caso, il personale, riferendogli le istruzioni operative disposte dall'appaltante, fosse di per sé sufficiente a dimostrare la liceità del contratto di appalto di manodopera stipulato.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., poiché i giudici di secondo grado non avrebbero tenuto conto di tutte le circostanze, specificamente eccepite nei gradi di merito dall'Ufficio, in base alle quali quest'ultimo ha riqualificato in mera somministrazione di mano d'opera il negozio stipulato tra la <sup>(omissis)</sup> s.p.a. e la cooperativa <sup>(omissis)</sup>. In particolare, si fa riferimento: al fatto che la cooperativa avesse operato, sin dalla sua costituzione, ad esclusivo vantaggio della società accertata; alla circostanza per cui la realizzazione delle manifatture non avvenisse in piena autonomia e con propria organizzazione sociale, poiché il personale facente capo all'<sup>(omissis)</sup> risultava inserito nel ciclo produttivo della <sup>(omissis)</sup> s.p.a., operando in sinergia con il personale di quest'ultima; nonché alle modalità con cui veniva determinato il corrispettivo contrattuale e all'omessa indicazione di un termine di durata del contratto, con conseguente neutralizzazione di una qualsiasi forma di rischio d'impresa.

3. Il primo motivo è fondato e assorbe l'esame del secondo.

Occorre premettere che sulla contribuente grava l'onere di provare che quello intercorso con la cooperativa fosse un reale rapporto contrattuale di appalto, ciò sia ai fini della detraibilità dell'IVA assolta o dovuta, sia ai fini della deducibilità dei costi sostenuti per le prestazioni dei lavoratori formalmente dipendenti della cooperativa appaltatrice, ai fini IRAP (Cass. n. 18808/2017).

Va ancora aggiunto che il d.lgs. n. 276/03 non ha eliminato la figura della somministrazione irregolare di manodopera già vietata dall'art. 1 l. n. 1369/60, (Cass., sez. un., 26 ottobre 2006, n. 22910, che si riferisce, in motivazione, appunto alla disciplina introdotta nel 2003). Pertanto, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, schermato da quello di appalto, dunque, è comunque affetto dal vizio di nullità, irradiandosi tale vizio anche sul contratto fra lavoratore e somministratore, con intuibili conseguenze ai fini dell'IVA e dell'IRAP (v. Cass.18808/2017., cit.).

Non è ancora superfluo ricordare che l'individuazione della fattispecie astratta emerge dall'applicazione della nozione di appalto assunta dall'art. 29, comma 1, del d.lgs. n. 276/03, a norma del quale, nel testo vigente all'epoca dei fatti,

«ai fini della applicazione delle norme contenute nel presente titolo, il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa». La sussistenza dell'appalto è dunque identificata, come chiarito da questa Corte (v.Cass.18808/2017, cit.), "in virtù dell'art. 29 del d.lgs. n. 276/03, dalla combinazione dell'indice dell'assunzione del rischio d'impresa e di quello dell'eterodirezione, in seno alla quale senz'altro assume rilievo preminente il secondo. Ciò in quanto, per aversi appalto, è necessaria soltanto l'organizzazione ad impresa dell'appaltatore, ma non è anche indispensabile che il fornitore sia munito dei requisiti che identificano l'imprenditore. L'organizzazione di mezzi può infatti essere predisposta anche per l'esecuzione, occasionale, di un singolo contratto di appalto, non richiedendo, in conseguenza, l'esercizio in forma professionale dell'attività dell'appaltatore".

Peraltro, in relazione all'importanza del dato dell'eterodirezione questa Corte, nella pronuncia citata, ha richiamato l'orientamento formatosi sotto la disciplina previgente, in base al quale l'operatività del divieto d'interposizione (oggi tradottosi in somministrazione irregolare) sussisteva ogni qual volta, in capo all'appaltatore, restino i soli compiti di *gestione amministrativa* del rapporto (quali retribuzione, pianificazione delle ferie, assicurazione della continuità della prestazione), senza una reale organizzazione della prestazione, volta ad un risultato produttivo autonomo (tra varie, Cass. 28 marzo 2013, n. 7820, nonché, in relazione alla riforma introdotta dal d.lgs. n. 276/03, Cass. pen. n. 27866/15, cit.).

Orbene, nel caso specifico, i giudici della C.T.R., nella pronuncia gravata, hanno affermato di ritenere come sostanzialmente dirimente la sola questione attinente alla accertata sussistenza del rischio d'impresa in capo alla cooperativa appaltatrice, inteso come elemento derivante dalla gestione

organizzativa del personale, assorbendo gli ulteriori elementi istruttori adottati dall'Agenda. E' dunque mancata una chiara verifica della sussistenza di una "etero direzione" dei lavoratori da parte dell'appaltatrice, poichè la C.T.R. ha ritenuto decisiva, al riguardo, la sola circostanza che "il responsabile della cooperativa ribaltava sui propri dipendenti il piano di lavorazione fissato ogni giorno dal responsabile operativo della <sup>(omissis)</sup>", in ciò concretandosi la violazione di legge riscontrabile nella sentenza impugnata.

Il giudice di merito, infatti, avrebbe dovuto verificare concretamente la sussistenza nella vicenda concreta dei presupposti che potevano giustificare la qualificazione del rapporto in termini di contratto di appalto per farne poi derivare la legittimità dell'attività di detrazione dell'IVA e di deduzione dei costi. In assenza di tale verifica non viene in discussione l'accertamento di fatto del giudice di merito ma, semmai, il deficit motivazionale che integra il vizio di falsa applicazione di legge correttamente prospettato dall'ufficio.

3. Sulla base delle superiori considerazioni, idonee a superare i rilievi difensivi esposti anche in memoria dalla controricorrente, il primo motivo di ricorso va quindi accolto, assorbito il secondo e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.T.R. della Sicilia in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

PQM

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. della Sicilia anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso il 30.11.2017 in Roma.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 17 GEN. 2018



Il Funzionario Giudiziario  
Cinzia DIPRIMA

*Cinzia Diprima*

Il Funzionario Giudiziario  
Cinzia DIPRIMA

*Cinzia Diprima*



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 17 gennaio 2018

La presente copia si compone di 6 pagine.  
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92