

Appalto di servizi e somministrazione di manodopera: quando l'Ufficio contesta la genuinità dell'appalto, il giudice tributario deve verificare gli elementi sostanziali indicati dall'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003, senza arrestarsi alla regolarità formale del contratto, alla certificazione e all'assenza di prova della consapevolezza del committente

Se l'Amministrazione deduce che l'appalto di servizi dissimula una somministrazione irregolare di manodopera, il giudice tributario deve accertare se l'appaltatore organizza i mezzi, dirige effettivamente i lavoratori e assume il rischio d'impresa. Regolarità formale del contratto, regolarità contributiva, tracciabilità dei pagamenti e certificazione sono elementi di valutazione, ma non esauriscono la verifica, e la sola mancata prova della consapevolezza del committente circa le frodi dell'appaltatore non ha rilievo assorbente.

PROVVEDIMENTO	Cass. civ., sez. trib., ordinanza 1 ottobre 2026, n. 26027 · Pres. Iofrida, rel. Leuzzi
DECISIONE	Ricorso dell'Agenzia delle entrate accolto quanto al primo motivo, rigettato il secondo · sentenza cassata con rinvio alla CGT di secondo grado del Lazio, in diversa composizione · spese di legittimità al giudice del rinvio
OGGETTO	Avviso di accertamento IVA e IRAP · 2016 · detrazione IVA disconosciuta per 86.421,06 euro sull'importo complessivo di 392.820,00 euro · appalti di servizi con cooperative

1. MASSIMA

In tema di appalto di servizi e somministrazione di lavoro, ai fini del riconoscimento degli effetti fiscali delle fatture emesse dall'appaltatore, il giudice tributario, ove l'Amministrazione finanziaria deduca la non genuinità dell'appalto, deve verificare la concreta sussistenza degli elementi indicati dall'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003, e segnatamente l'organizzazione dei mezzi da parte dell'appaltatore, l'esercizio effettivo del potere organizzativo e direttivo sui lavoratori e l'assunzione del rischio d'impresa; non è sufficiente il mero riscontro della regolarità formale del contratto, della regolarità contributiva o della certificazione del rapporto, né può attribuirsi rilievo assorbente alla sola assenza di prova della consapevolezza del committente circa eventuali frodi poste in essere dall'appaltatore.

La certificazione del contratto è un elemento di valutazione, ma non rende irrilevante, ai fini fiscali, l'accertamento della concreta esecuzione del rapporto, né impedisce all'Amministrazione di dedurre che il negozio sia stato utilizzato in modo difforme dalla sua causa tipica. Non è meramente apparente la motivazione che, pur sintetica, rende percepibile la ragione decisoria.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 29 del d.lgs. n. 276 del 2003; articoli 2697 e 2729 del codice civile; articolo 36 del d.lgs. n. 546 del 1992; articolo 360, primo comma, numeri 3 e 4, del codice di procedura civile.

3. FATTO E SVOLGIMENTO PROCESSUALE

Con avviso di accertamento per il 2016 l'Agenzia delle entrate recuperava maggiore IVA e maggiore IRAP, con interessi e sanzioni, in relazione ai rapporti di una società con alcune cooperative operanti nei servizi di facchinaggio, montaggio, assemblaggio di imballaggi e movimentazione merci. Secondo l'Ufficio, le fatture, formalmente riferite a contratti di appalto, dissimulavano l'acquisizione di ma-

manodopera per lavorazioni a basso valore aggiunto: ne derivavano il disconoscimento della detrazione dell'IVA, per 86.421,06 euro su un importo complessivo di 392.820,00 euro, e il recupero ai fini IRAP del costo dedotto, ritenuto riconducibile a oneri per personale dipendente.

La società deduceva la genuinità dell'appalto, la regolarità contributiva e retributiva della cooperativa, la certificazione del contratto da parte della Commissione ENBLI e la propria estraneità alle frodi fiscali e previdenziali contestate alle cooperative. Il ricorso era accolto in primo grado, per il mancato assolvimento dell'onere dell'Ufficio di provare con elementi gravi, precisi e concordanti la consapevolezza della contribuente. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con sentenza depositata il 29 aprile 2025, rigettava l'appello dell'Agenzia, valorizzando la mancata prova della consapevolezza, la regolarità e la certificazione del contratto e le verifiche svolte sulla cooperativa.

4. MOTIVI DI RICORSO

L'Agenzia delle entrate proponeva due motivi. Con il primo denunciava la violazione dell'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003 e degli artt. 2697 e 2729 c.c.: il recupero non si fondava sulla buona o mala fede del committente, ma sul disconoscimento degli effetti fiscali di un appalto non genuino, dissimulante una somministrazione illecita di manodopera, e il giudice d'appello aveva trascurato gli indici dedotti, cioè l'assenza di un'autonoma organizzazione delle cooperative, l'inserimento stabile dei lavoratori nel ciclo produttivo della committente, l'identità delle mansioni rispetto ai suoi dipendenti, l'uso delle sue attrezzature e l'esercizio, da parte sua, del potere organizzativo e direttivo, valorizzando invece la regolarità formale del contratto e la certificazione.

Con il secondo motivo l'Agenzia deduceva la nullità della sentenza per motivazione solo apparente, in violazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, per l'assenza di una valutazione critica del materiale probatorio. La società resisteva con controricorso.

5. DECISIONE

La Corte esamina per primo il secondo motivo, attinente alla validità della sentenza, e lo rigetta: la motivazione, pur sintetica, individua la ragione decisoria nella mancata prova della consapevolezza e negli elementi ritenuti sintomatici della regolarità del rapporto; le censure sull'insufficiente apprezzamento degli indici di non genuinità attengono alla correttezza del paradigma giuridico e vanno esaminate con il primo motivo.

Il primo motivo è fondato. La censura denuncia l'erronea individuazione del paradigma applicabile, non una nuova valutazione dei fatti: l'accertamento non riguardava soltanto la partecipazione consapevole a una frode, ma il disconoscimento degli effetti fiscali di un rapporto privo dei requisiti di genuinità dell'art. 29, che distingue l'appalto dalla somministrazione in ragione dell'organizzazione dei mezzi, dell'esercizio del potere direttivo e dell'assunzione del rischio d'impresa. Arrestandosi alla buona fede della contribuente e alla regolarità formale del contratto, il giudice d'appello aveva ommesso di verificare, alla luce degli indici allegati dall'Amministrazione e delle contrarie deduzioni della società, se la cooperativa disponesse di una reale organizzazione imprenditoriale, assumesse il rischio ed esercitasse il potere direttivo, o se i lavoratori fossero inseriti nel ciclo produttivo della committente; DURC, tracciabilità dei pagamenti e certificazione non precludono tale accertamento.

La Corte enuncia il principio di diritto, cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

6. QUADRO NORMATIVO

L'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003, nella lettura dell'ordinanza, fissa i criteri distintivi fra appalto e somministrazione di lavoro: organizzazione dei mezzi da parte dell'appaltatore, esercizio del potere organizzativo e direttivo sui lavoratori, assunzione del rischio d'impresa. La Corte li assume come

parametro per stabilire se il rapporto debba essere trattato, ai fini fiscali, come appalto genuino o come somministrazione irregolare, con riflessi sulla detrazione dell'IVA e sulla deduzione del costo ai fini IRAP.

Sul piano processuale, la pronuncia distingue la motivazione apparente, che determina la nullità della sentenza, dall'errore nel paradigma giuridico, censurabile come violazione di legge.

7. ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

L'ordinanza non richiama precedenti di legittimità e fonda la decisione direttamente sull'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003. Il nucleo della pronuncia è la separazione fra due piani di indagine: la consapevolezza del committente circa le frodi fiscali e previdenziali dell'appaltatore, sulla quale si erano concentrati entrambi i giudici di merito, e la genuinità oggettiva del rapporto, posta dall'Ufficio a fondamento della ripresa. Quando la contestazione investe il secondo piano, il criterio della buona fede non è idoneo a definire la lite, e la certificazione del contratto perde il ruolo risolutivo che le aveva attribuito la sentenza d'appello.

La pronuncia lascia aperti diversi profili. Non decide se l'appalto fosse genuino, verifica rimessa al giudice del rinvio; non si sofferma sul fondamento del collegamento fra non genuinità dell'appalto e indetraibilità dell'IVA né sulla riqualificazione del costo ai fini IRAP, che assume come oggetto della pretesa; non precisa il riparto dell'onere della prova, richiamando gli indici allegati dall'Amministrazione e le contrarie deduzioni della società. La formula del principio, che nega rilievo «assorbente» alla sola assenza di prova della consapevolezza, non esclude che la buona fede del committente conservi rilevanza come elemento di valutazione.

Pubblicato il 12 ottobre 2026 · Redazione MassimarIA

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.