Civile Ord. Sez. 5 Num. 25917 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 29/09/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20584/2024 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .

-ricorrente-

contro

Cimolai S.p.a. in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Francesco Moschetti unitamente all'avvocato Giovanni Moschetti

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II Grado del Friuli Venezia Giulia n. 73/2023 depositata il 31/03/2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/09/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di Cimolai s.p.a. due avvisi di accertamento, relativi agli anni d'imposta 2012 e 2013, aventi ad oggetto, per quanto ancora rileva, il recupero di IVA in dipendenza della riqualificazione delle prestazioni rese dalla società nell'ambito della realizzazione delle strutture metalliche della nuova sede direzionale di Banca Intesa Sanpaolo in Torino, oggetto del contratto stipulato il 17 maggio 2010 tra Torre s.c.a r.l. e l'associazione temporanea di imprese della quale faceva parte anche Cimolai s.p.a.; l'Ufficio riteneva che dette prestazioni, fatturate con aliquota agevolata del 10 per cento sul presupposto della loro riconducibilità a prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto, dovessero invece essere qualificate come cessioni di beni, con conseguente applicazione dell'aliquota ordinaria. Con riguardo all'annualità 2012, la Commissione tributaria provinciale di Trieste, con sentenza n. 131/2019, accoglieva solo parzialmente il ricorso della contribuente, escludendo la debenza delle sanzioni, ma confermando nel resto l'accertamento, sul rilievo che il contratto dovesse qualificarsi come vendita, avuto riguardo alla riconducibilità dell'opera all'ordinaria produzione di Cimolai, alla prevalente fornitura della materia e alla realizzazione in misura significativa presso le officine della società. Con riguardo all'annualità 2013, invece, la medesima Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 62/2020, accoglieva il ricorso della società, valorizzando sia il mancato contraddittorio endoprocedimentale, sia, nel merito, la natura di appalto delle prestazioni relative alle c.d. megacolonne, reputate opere strutturali connotate da unicità, complessità tecnica e non riconducibilità alla produzione ordinaria della contribuente. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Friuli-Venezia Giulia, riuniti i giudizi per connessione soggettiva e oggettiva, con sentenza n. 73/03/23, depositata il 31 marzo 2023, rigettava, quanto all'anno 2012, l'appello principale dell'Ufficio sulle sanzioni, accoglieva l'appello

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

incidentale della contribuente e, in riforma della decisione di primo grado, accoglieva il ricorso introduttivo, ritenendo il rapporto riconducibile al contratto di appalto e conseguentemente legittima l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta; quanto all'anno 2013, confermava l'esito favorevole alla contribuente, pur accogliendo la censura dell'Ufficio sulla questione preliminare del contraddittorio endoprocedimentale, e rigettava nel merito le contestazioni relative ai rilievi IVA. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, notificato il 30 settembre 2024, nel termine risultante dall'applicazione della sospensione di cui all'art. 1, comma 199, della legge n. 197 del 2022 e affidato a due motivi. Cimolai s.p.a. si è costituita con controricorso, chiedendo il rigetto del ricorso perché inammissibile e comunque infondato. La contribuente ha depositato successiva memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 1367 cod. civ. e del n. 127-quaterdecies della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, assumendo l'Agenzia delle entrate che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe erroneamente qualificato come appalto, e non come cessione di beni, il contratto stipulato tra Torre s.c.a r.l. e Cimolai s.p.a., ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata. Secondo la ricorrente, la fornitura e posa in opera delle strutture metalliche non avrebbe avuto la natura di prestazione di servizi dipendente da contratto di appalto, poiché la società che realizzava l'opera era anche produttrice dei materiali necessari e le attività di installazione e montaggio avrebbero avuto carattere accessorio rispetto alla fornitura; la sentenza impugnata avrebbe, inoltre, attribuito rilievo non corretto alla complessità dell'opera, al parere *pro veritate* acquisito dalla contribuente e al *nomen iuris* adoperato dalle parti, senza considerare adeguatamente la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

riconducibilità delle lavorazioni all'ordinaria attività produttiva di Cimolai e la circostanza che, prima dell'intervento di Torre s.c.a r.l., le fatture erano state emesse con aliquota ordinaria.

Il **primo motivo** è inammissibile.

La Corte territoriale non ha infatti disatteso il criterio legale di distinzione tra vendita e appalto, ma lo ha espressamente assunto a parametro della decisione, muovendo dalla premessa secondo cui «*la qualificazione dei rapporti contrattuali, caratterizzati appunto da obbligazioni di fare e di dare, deve essere sempre effettuata sulla base del criterio della prevalenza o meno del lavoro sulla materia, con riguardo anche alla volontà dei contraenti oltre che al senso oggettivo del negozio, e ciò al fine di accertare se la somministrazione della materia sia un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro lo scopo del contratto (appalto), oppure se il lavoro sia il mezzo per la trasformazione della materia ed il conseguimento della cosa l'effettiva finalità del contratto (vendita)*». Il giudice d'appello ha quindi proceduto alla concreta applicazione di tale criterio, valorizzando, da un lato, le caratteristiche dell'opera e delle attività assunte dalla contribuente, e rilevando che «*la realizzazione di tale opera è stata possibile solo grazie ad un complesso insieme di attività articolate in varie fasi*», comprendenti la progettazione tecnica, l'organizzazione ed esecuzione delle fasi produttive, lo studio dei sistemi di sollevamento e installazione, il montaggio e gli ancoraggi, l'iniezione di cemento ad alta densità, nonché le verifiche e i collaudi statici e funzionali; dall'altro lato, le clausole negoziali reputate sintomatiche dell'appalto, osservando che «*depongono in tal senso anche le numerose clausole contrattuali che, appunto, confermano la correttezza del nomen iuris utilizzato dalle parti, quali la sussistenza del requisito dell'organizzazione dei mezzi necessari e della gestione a proprio rischio da parte della Cimolai, il corrispettivo a forfait, la contabilizzazione dei lavori per cui si procederà mediante gli stadi di avanzamento con*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trattenuta di garanzia del 10%, la previsione di una responsabilità decennale ex art. 1669 c.c.». Su tali basi ha concluso che il contratto dovesse essere qualificato come appalto, «*avendone tutte le caratteristiche che normativamente lo contraddistinguono, in particolare la prevalenza della prestazione fare su quella del dare, tipica del contratto di compravendita*». Tale percorso argomentativo si colloca nell'alveo del principio, costantemente affermato da questa Corte, secondo cui, nei contratti aventi contenuto misto, la distinzione tra vendita e appalto va compiuta non in base al mero dato della provenienza della materia o al *nomen iuris* prescelto dalle parti, ma alla stregua della causa concreta del negozio e della prevalenza funzionale dell'attività lavorativa rispetto al trasferimento del bene, apprezzate alla luce del regolamento contrattuale e delle prestazioni in concreto pattuite. Ne consegue che la circostanza che l'impresa esecutrice produca anche i materiali impiegati non determina, di per sé sola, la necessaria qualificazione del rapporto come vendita, dovendo comunque verificarsi se la materia costituisca l'oggetto finale del programma negoziale ovvero il mezzo per la realizzazione di un'opera specifica, assunta con organizzazione dei mezzi e gestione a proprio rischio. La sentenza impugnata ha effettuato proprio tale verifica, dando rilievo non isolatamente alla complessità materiale dell'opera, ma alla complessiva funzione delle prestazioni richieste a Cimolai e al loro inserimento nell'unitario risultato edificatorio. La doglianza proposta dall'Agenzia non dimostra, dunque, che il giudice di merito abbia applicato una regola giuridica diversa o incompatibile con quella sopra indicata; né chiarisce in quale modo sarebbe stato violato l'art. 1367 cod. civ., evocato nella rubrica del motivo senza una specifica illustrazione del canone asseritamente inosservato e senza indicazione della clausola contrattuale che, ove interpretata secondo il criterio conservativo, avrebbe condotto ad un esito decisorio diverso. La censura, piuttosto, contrappone alla ricostruzione del giudice di merito una diversa lettura del contenuto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

negoziale e delle risultanze istruttorie, insistendo sulla produzione dei materiali da parte della stessa Cimolai, sulla lavorazione presso le officine di Pordenone, sull'oggetto sociale della società, sulla formulazione delle voci contrattuali, sulle modalità originarie di fatturazione e sulla diversa valutazione del parere *pro veritate*. In tal modo il motivo sollecita, sotto l'apparente deduzione di un vizio di sussunzione, una nuova ponderazione degli elementi di fatto posti a fondamento della qualificazione negoziale. Sennonché l'interpretazione del contratto, l'individuazione della comune intenzione delle parti, l'apprezzamento della funzione economica dell'operazione e la verifica della prevalenza funzionale del fare o del dare costituiscono accertamenti riservati al giudice di merito e sono sindacabili in cassazione solo per violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale, da dedursi mediante specifica indicazione del criterio violato e del modo in cui il giudice se ne sarebbe discostato, ovvero nei limiti del vizio motivazionale consentito dall'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. Tali presupposti non ricorrono nella specie, perché la motivazione della decisione impugnata è esistente, intellegibile e non apparente, ed è fondata su criteri giuridici conformi ai principi elaborati da questa Corte; mentre le critiche della ricorrente mirano, in realtà, a sostituire alla valutazione della Corte territoriale una diversa ponderazione del medesimo materiale contrattuale e probatorio, non consentita nel giudizio di legittimità.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di una circostanza decisiva oggetto di discussione tra le parti, individuata nella mancata considerazione della posizione di Cometal s.p.a., componente dell'associazione temporanea di imprese insieme a Cimolai s.p.a., la quale aveva presentato istanza di interpello ordinario all'Agenzia delle entrate in ordine al trattamento IVA delle prestazioni connesse alla realizzazione dell'opera; secondo la ricorrente, la risposta resa dall'Amministrazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

finanziaria, favorevole all'applicazione dell'aliquota ordinaria in ragione della qualificazione dell'operazione come cessione di beni, nonché la successiva definizione agevolata della lite da parte di Cometal, costituirebbero elementi rilevanti ai fini della corretta qualificazione del rapporto e della soluzione della controversia relativa anche a Cimolai s.p.a.

Il **secondo motivo** è parimenti inammissibile.

La censura non individua, nei termini richiesti dall'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., un fatto storico decisivo il cui esame sia stato omesso, ma attribuisce rilievo dirimente ad una sequenza di dati eterogenei — la partecipazione di Cometal s.p.a. alla medesima associazione temporanea di imprese, la presentazione da parte sua di un interpello, la risposta resa dall'Amministrazione finanziaria e la successiva definizione agevolata della lite — che non assumono, singolarmente né complessivamente considerati, carattere decisivo ai fini della qualificazione delle prestazioni rese da Cimolai. La stessa sentenza impugnata dà conto, nello svolgimento del processo, della deduzione dell'Ufficio secondo cui «*la capogruppo dell'ATI aveva trasmesso istanza di interpello a cui l'Ufficio aveva fornito risposta in relazione alla fattispecie in esame*»; sicché non ricorre, già sotto tale profilo, un omesso esame in senso tecnico, poiché la circostanza era stata portata all'attenzione del giudice d'appello ed è stata da questi considerata nel quadro delle allegazioni difensive delle parti. Il fatto che essa non sia stata poi specificamente valorizzata nella parte motiva destinata alla qualificazione del rapporto non integra il vizio denunciato, essendo sufficiente che il giudice abbia esaminato il nucleo fattuale della controversia e abbia fondato la decisione su una ratio incompatibile con l'efficacia decisiva dell'elemento asseritamente trascurato.

In ogni caso, la risposta ad interpello non costituisce un fatto storico nel senso proprio richiesto dal paradigma dell'art. 360, primo comma, n. 5,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cod. proc. civ., ma un atto di natura interpretativa dell'Amministrazione finanziaria, reso sulla base della fattispecie rappresentata dal contribuente istante e destinato a produrre effetti nei limiti soggettivi e oggettivi propri dell'interpello. Essa non accerta, con efficacia vincolante per il giudice o per soggetti diversi dall'istante, la natura giuridica delle prestazioni rese da altro componente dell'associazione temporanea di imprese. Del pari, la definizione agevolata della lite da parte di Cometal non vale come riconoscimento della fondatezza della pretesa fiscale, né spiega efficacia confessoria o riflessa nei confronti di Cimolai, trattandosi di scelta definitoria riconducibile ad un diverso soggetto e priva di attitudine a determinare, di per sé, la qualificazione del rapporto controverso.

Difetta, inoltre, il requisito della decisività. La controversia decisa dalla Corte territoriale concerneva la qualificazione delle prestazioni rese da Cimolai, e non di quelle rese da Cometal. Il giudice d'appello ha fondato la propria decisione sulle caratteristiche dell'attività concretamente assunta dalla contribuente, affermando che «*la Cimolai innanzitutto ha senz'altro realizzato le strutture metalliche, le c.d. megacolonne dell'altezza di m. 160, suddivise in 37 piani fuori terra e 6 sotterranei che già per le notevoli dimensioni rappresenta un'opera decisamente fuori dal comune*» e che la realizzazione dell'opera era dipesa da «*un complesso insieme di attività articolate in varie fasi*». La ratio decidendi poggia, dunque, sulla specificità delle obbligazioni di Cimolai, sulla complessità tecnica delle megacolonne e sulla ritenuta prevalenza della componente organizzativa e lavorativa rispetto alla mera fornitura della materia. All'interno di tale percorso, la vicenda soggettiva di Cometal, pur componente della medesima ATI, non assume efficacia determinante, poiché la partecipazione ad un'associazione temporanea di imprese non implica l'identità delle prestazioni assunte dai singoli partecipanti, né consente di trasferire automaticamente all'uno la qualificazione fiscale o civilistica prospettata, accettata o definita dall'altro. Il fatto asseritamente omesso non avrebbe

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

pertanto imposto, ove esaminato diversamente, un esito decisorio opposto, giacché non incide sul nucleo dell'accertamento compiuto dalla Corte territoriale: la natura delle attività specificamente rese da Cimolai nell'economia complessiva dell'opera.

Neppure può ritenersi che il motivo denunci l'omesso esame di un fatto principale, decisivo e controverso, poiché esso mira piuttosto a contestare il mancato riconoscimento, da parte del giudice di merito, del valore argomentativo che l'Ufficio attribuisce all'interpello e alla successiva condotta definitoria di Cometal. Tale prospettazione è estranea al perimetro dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., che non consente di censurare l'omessa o insufficiente valutazione di singoli elementi istruttori, né di ottenere una nuova comparazione tra le emergenze documentali valorizzate dalle parti, quando il fatto storico rilevante sia stato comunque preso in considerazione o risulti privo di decisività. La sentenza impugnata ha infatti individuato il thema decidendum nella «*corretta individuazione dell'applicazione dell'aliquota agevolata con riferimento alle prestazioni fatturate da Cimolai a favore di Torre-scarl*» e ha risolto la questione attraverso l'accertamento della prevalenza della prestazione di fare, concludendo che «*corretta è l'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10%, anziché del 21% alle prestazioni rese dalla Cimolai a Torre-scarl*». La doglianza, pertanto, non investe un'omissione decisiva, ma sollecita una diversa valutazione del peso da attribuire ad elementi esterni alla posizione della contribuente, e come tale non può trovare ingresso in sede di legittimità.

In conclusione, entrambi i motivi si arrestano sul piano dell'inammissibilità: il primo perché, sotto la veste della violazione di legge, tende a rimettere in discussione l'accertamento di merito compiuto dalla Corte territoriale sulla qualificazione del contratto e sulla prevalenza funzionale della prestazione di fare; il secondo perché non investe un fatto storico decisivo omesso, ma pretende di attribuire alla vicenda,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

soggettivamente e oggettivamente distinta, relativa a Cometal, un'efficacia determinante che essa non possiede. Il ricorso deve pertanto essere rigettato, con conseguente regolazione delle spese secondo il principio della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 30.000,00 per compensi, oltre rimborso forfetario delle spese generali nella misura del 15 per cento, esborsi liquidati in euro 200,00 ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10/09/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale