Civile Ord. Sez. 5 Num. 26027 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 01/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23845/2025 R.G. proposto da:

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

-ricorrente-

contro

Polibox Srl in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Angelo Paletta unitamente all'avvocato Giuseppe Pesce

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio n. 2714/2025 depositata il 29/04/2025.

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

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine dall'avviso di accertamento n. TKF031400051/2022, emesso nei confronti di Polibox s.r.l. per l'anno d'imposta 2016, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Latina recuperava a tassazione maggiore IVA e maggiore IRAP, oltre interessi e sanzioni, in relazione ai rapporti economici intrattenuti dalla società con alcune cooperative operanti nel settore dei servizi di facchinaggio, montaggio, assemblaggio di imballaggi e movimentazione merci, e segnatamente, per l'annualità in contestazione, con la cooperativa Star Job. L'Ufficio riteneva che le fatture emesse dalle cooperative, pur riferite formalmente a prestazioni rese nell'ambito di contratti di appalto, dissimulassero in realtà un meccanismo di acquisizione di manodopera destinato allo svolgimento di lavorazioni a basso valore aggiunto nell'attività produttiva della contribuente, con conseguente disconoscimento della detrazione dell'IVA, per euro 86.421,06, sull'importo complessivo di euro 392.820,00, e recupero a fini IRAP del costo dedotto, ritenuto riconducibile a oneri per personale dipendente. La società impugnava l'atto impositivo innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Latina, deducendo, tra l'altro, la genuinità del rapporto di appalto, la regolarità contributiva e retributiva della cooperativa, l'esistenza della certificazione ENBLI del contratto e la propria estraneità, anche sotto il profilo della conoscibilità, alle frodi fiscali e previdenziali contestate alle cooperative. La Corte di giustizia tributaria di primo grado, con sentenza n. 192/02/2023, accoglieva il ricorso, reputando non assolto dall'Ufficio l'onere di dimostrare, mediante elementi gravi, precisi e concordanti, la consapevolezza della contribuente di concorrere nella frode posta in essere dalla Star Job e dalle altre cooperative. L'Agenzia delle Entrate proponeva appello innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio; la contribuente si costituiva resistendo. Con sentenza n. 2714/18/25, pronunciata il 31 marzo 2025 e depositata il 29 aprile 2025, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado rigettava l'appello, confermando la decisione di primo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

grado e condannando l'Ufficio al pagamento delle spese, sul rilievo che non fosse stata fornita prova adeguata della consapevolezza della società circa il concorso nella frode e che Polibox avesse stipulato un contratto di appalto regolare, certificato dalla Commissione di certificazione ENBLI, avendo altresì svolto verifiche sulla regolarità della cooperativa. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi; Polibox s.r.l. si è costituita con controricorso, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità o comunque il rigetto del ricorso.

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 degli artt. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003, 2697 e 2729 cod. civ., assumendo l'Agenzia delle Entrate che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe erroneamente ritenuto decisiva la mancata prova della consapevolezza, in capo alla contribuente, del concorso nella frode posta in essere dalle cooperative, senza considerare che il recupero a tassazione non si fondava sulla mera contestazione della buona o mala fede del committente, ma sul disconoscimento degli effetti fiscali di un contratto di appalto ritenuto non genuino, perché dissimulante una somministrazione illecita di manodopera. Secondo la ricorrente, la sentenza impugnata avrebbe trascurato gli indici sintomatici della non genuinità dell'appalto, individuati nell'assenza di un'autonoma organizzazione imprenditoriale delle cooperative, nell'inserimento stabile dei lavoratori nel ciclo produttivo della committente, nell'identità delle mansioni svolte rispetto ai dipendenti di Polibox, nell'utilizzo di attrezzature della committente e nell'esercizio, da parte di quest'ultima, del potere organizzativo e direttivo sui lavoratori impiegati. L'Ufficio deduce, inoltre, che la Corte territoriale avrebbe erroneamente valorizzato la regolarità formale del contratto e la certificazione ENBLI, omettendo di applicare i criteri distintivi tra appalto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

genuino e somministrazione irregolare di lavoro, con conseguente indebita detrazione dell'IVA e indebita deduzione del costo ai fini IRAP.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, sostenendosi la nullità della sentenza per grave vizio motivazionale. L'Agenzia delle Entrate deduce che la Corte di merito si sarebbe limitata ad affermare, in modo generico e apodittico, l'assenza di prova della consapevolezza della contribuente e la regolarità dell'appalto, senza procedere a un'effettiva valutazione critica del complessivo materiale probatorio acquisito agli atti e senza spiegare per quali ragioni gli elementi indicati dall'Ufficio nell'atto impositivo e nell'appello non fossero idonei a dimostrare la natura non genuina del rapporto contrattuale e la conseguente legittimità del recupero fiscale. La ricorrente prospetta, pertanto, una motivazione solo apparente, in quanto graficamente esistente ma priva di reale contenuto decisorio, non idonea a rendere percepibile il percorso logico-giuridico seguito dal giudice di appello.

Il secondo motivo, da esaminare con priorità logica in quanto attinente alla validità della sentenza impugnata, è infondato.

La motivazione resa dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, pur sintetica, consente di individuare la ragione decisoria posta a fondamento del rigetto dell'appello, ravvisata nella mancata dimostrazione, da parte dell'Ufficio, della consapevolezza della contribuente circa il coinvolgimento nella frode ascritta alle cooperative e nella valorizzazione degli elementi ritenuti sintomatici della regolarità del rapporto, quali la stipulazione del contratto di appalto, le verifiche svolte sulla cooperativa, la regolarità contributiva e retributiva e la certificazione ENBLI. Non ricorre, pertanto, l'ipotesi della motivazione meramente apparente, configurabile soltanto quando il giudice esponga argomentazioni obiettivamente inidonee a rendere percepibile il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

fondamento della decisione, ovvero quando la motivazione, benché graficamente esistente, non consenta di ricostruire il percorso logico-giuridico seguito. Nel caso di specie, la sentenza esplicita, sia pure in modo essenziale, gli elementi valorizzati e la regola di giudizio applicata; le censure dell'Agenzia, nella parte in cui lamentano il mancato o insufficiente apprezzamento delle circostanze allegate a sostegno della non genuinità dell'appalto, attengono piuttosto alla correttezza del paradigma giuridico utilizzato e alla sufficienza della verifica condotta dal giudice di merito, profili che vanno scrutinati nell'ambito del primo motivo e non integrano, di per sé, nullità della decisione per inesistenza della motivazione.

Il primo motivo è, invece, fondato nei termini che seguono.

La censura non sollecita, nel suo nucleo essenziale, una nuova valutazione del compendio fattuale, preclusa in sede di legittimità, ma denuncia l'erronea individuazione del paradigma giuridico applicabile alla fattispecie. L'accertamento dell'Ufficio, infatti, non era incentrato soltanto sulla partecipazione consapevole della contribuente a una frode posta in essere dalle cooperative, bensì sul disconoscimento degli effetti fiscali di un rapporto formalmente qualificato come appalto di servizi, ma ritenuto, nella sostanza, privo dei requisiti di genuinità richiesti dall'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003 e, quindi, dissimulante una somministrazione irregolare di manodopera.

La norma richiamata distingue l'appalto dalla somministrazione di lavoro in ragione dell'organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, dell'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori impiegati e dell'assunzione del rischio d'impresa. Ne consegue che, ove l'Amministrazione deduca che il contratto di appalto sia solo lo schermo formale di un'interposizione di manodopera, il giudice tributario è tenuto a verificare la sostanza economico-organizzativa del rapporto, accertando se l'appaltatore abbia effettivamente assunto il rischio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'attività, organizzato autonomamente i mezzi e diretto i lavoratori, ovvero se questi ultimi siano stati stabilmente inseriti nell'organizzazione produttiva del committente e sottoposti al suo potere direttivo.

La sentenza impugnata non si è attenuta a tale criterio. Essa ha ritenuto decisiva la mancata prova della consapevolezza, da parte di Polibox, della frode ascritta alla Star Job e alle altre cooperative, nonché la circostanza che la contribuente avesse stipulato un contratto di appalto formalmente regolare, avesse acquisito informazioni sulla cooperativa e si fosse giovata della certificazione rilasciata dalla Commissione ENBLI. Tali elementi sono certamente valutabili nel giudizio di merito, ma non esauriscono la verifica richiesta quando la contestazione dell'Ufficio investa la genuinità oggettiva dell'appalto e la sua idoneità a produrre gli effetti fiscali correlati alla detrazione dell'IVA e alla deduzione del costo ai fini IRAP.

La regolarità documentale del rapporto, la produzione dei DURC, la tracciabilità dei pagamenti e la certificazione del contratto non precludono, infatti, al giudice tributario di accertare se, al di là della veste negoziale adottata dalle parti, ricorrano gli elementi sostanziali dell'appalto genuino. La certificazione del contratto può costituire un elemento di valutazione, ma non rende irrilevante, ai fini fiscali, l'accertamento della concreta esecuzione del rapporto, né impedisce all'Amministrazione finanziaria di dedurre che il negozio, pur formalmente certificato, sia stato utilizzato in modo difforme dalla sua causa tipica o sia risultato privo, nella sua attuazione, dei requisiti essenziali dell'appalto.

Ne deriva che la Corte territoriale, arrestando il proprio scrutinio alla buona fede della contribuente e alla regolarità formale del contratto, ha applicato un criterio giuridico non adeguato alla fattispecie dedotta dall'Ufficio. Avrebbe, invece, dovuto verificare, alla luce degli indici allegati dall'Amministrazione e delle contrarie deduzioni della società, se la cooperativa appaltatrice disponesse di una reale organizzazione imprenditoriale, se assumesse il rischio d'impresa, se esercitasse

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

effettivamente il potere direttivo sui lavoratori e se questi ultimi operassero nell'ambito di una prestazione autonomamente organizzata ovvero fossero inseriti nel ciclo produttivo e nell'organizzazione della committente. Solo all'esito di tale verifica sarebbe stato possibile stabilire se il rapporto dovesse essere fiscalmente trattato come appalto genuino ovvero come somministrazione irregolare di manodopera.

La decisione deve, pertanto, essere cassata sul punto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, affinché proceda a nuovo esame attenendosi al seguente principio di diritto: 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 essendo sufficiente il mero riscontro della regolarità formale del contratto, della regolarità contributiva o della certificazione del rapporto, né potendo attribuirsi rilievo assorbente alla sola assenza di prova della consapevolezza del committente circa eventuali frodi poste in essere dall'appaltatore.

In conclusione, il secondo motivo deve essere rigettato, mentre il primo motivo va accolto nei termini sopra indicati. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale procederà a nuovo esame della controversia attenendosi al principio di diritto enunciato e provvederà altresì alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Rigetta il secondo motivo di ricorso; accoglie il primo motivo nei termini di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

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

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale