



22480.15

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 25105/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 22480

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. SERGIO DI AMATO - Presidente - Ud. 14/07/2015
- Dott. BIAGIO VIRGILIO - Consigliere - PU
- Dott. ANTONIO GRECO - Consigliere -
- Dott. GUIDO FEDERICO - Rel. Consigliere -
- Dott. GIULIA IOFRIDA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 25105-2009 proposto da:

SRL IN LIQUIDAZIONE in persona del  
 liquidatore e legale rappresentante pro tempore,  
 elettivamente domiciliato in ROMA

2015

2515

- *ricorrente* -

*contro*

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 15/2009 della COMM.TRIB.REG.  
di TRIESTE, depositata il 17/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 14/07/2015 dal Consigliere Dott. GUIDO  
FEDERICO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il  
rigetto del ricorso.

## Svolgimento del processo

La srl propone ricorso per cassazione, con dieci motivi, avverso la sentenza della CTR del Friuli Venezia-Giulia n.15/08/09, con la quale, confermando la sentenza della CTP di Udine, è stato respinto il ricorso della contribuente avverso l'avviso di accertamento a suo carico ( n.83105000684) per Irpeg ed Irap relative all'anno 2003.

La CTR, in particolare, avuto riguardo alla contestata indebita fruizione delle agevolazioni di cui all'art. 4 L.383/2001 (c.d. T<sup>3</sup>emonti bis) in relazione al contratto di locazione finanziaria stipulato dalla contribuente con la concedente Hipo Alpe Adria Bank spa per l'edificazione di un capannone industriale, affermava che nel caso di specie ( contratto di leasing finanziario sostanzialmente assimilabile a leasing immobiliare) appariva corretto l'accertamento dell'Ufficio, alla luce del disposto dell'art. 1600 c.c., dovendo individuarsi il momento in cui poteva ritenersi effettuato l'investimento in quello in cui era intervenuta la verifica ed il pagamento delle singole partite.

E ciò, in quanto il pagamento delle singole partite comporta l'autonomia della porzione delle opere realizzate e l'avvenuto pagamento fa presumere l'accettazione della parte pagata, con la conseguenza che l'importo deducibile dell'investimento è commisurato al solo ammontare dei corrispettivi liquidati agli stati di avanzamento dei lavori.

In ordine invece alla infedele dichiarazione Irap, derivante dal fatto che la contribuente aveva contabilizzato e dedotto il costo per fatture emesse da due società croate, la Feromont Zagreb D.o.o. e la Mehor D.o.o., in relazione alle prestazioni lavorative di lavoratori che avrebbero dovuto essere considerati dipendenti della contribuente, il giudice di secondo grado rilevava che l'assoluzione "perché il fatto non sussiste", ottenuta in sede penale dagli amministratori della società in relazione alla contravvenzione di cui all'art. 18 D.lgs. 276/2003 ed art.1 l.1369/1960, per essersi avvalsa delle prestazioni di due lavoratori stranieri solo formalmente dipendenti dalle società su menzionate, non aveva efficacia nel processo tributario, dovendo gli atti formati in quel processo essere liberamente valutati dal giudice tributario.

Affermava pertanto che, sulla base degli elementi probatori raccolti dalla Guardia di finanza, i lavori commissionati dalla contribuente alle due società croate simulavano una interposizione fittizia di mano d'opera, dato che i lavoratori utilizzavano esclusivamente materiali ed attrezzatura di proprietà della società ricorrente ed erano sottoposti agli stessi orari e direttive dei dipendenti della medesima.

L'Agenzia resiste con controricorso.

#### Motivi della decisione

Con il *primo ed il secondo motivo di ricorso* si denunzia la violazione a falsa applicazione degli artt. 1660 e 1666 c.c., art. 4 l.382/2001, art. 75 (ora art. 109) TUIR in relazione all'art. 360 n.3) cpc, lamentando che il giudice di secondo grado abbia erroneamente qualificato il contratto stipulato dalla ricorrente con la Hipo Alpe Adria Bank spa come appalto a porzioni o a consegna a differite ex art. 1660 c.c. , esclusivamente sulla base del fatto che il pagamento del corrispettivo era stato frazionato in ratei parziali e correlati agli stati di avanzamento lavori, facendo da ciò discendere che gli acconti corrisposti dovessero considerarsi definitivi.

Con il *terzo motivo* si denunzia l'insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo ai sensi dell'art. 360 n.5) cpc, per non avere il Giudice di appello esplicitato le ragioni per le quali il contratto in esame dovesse qualificarsi come appalto a porzioni o consegne differite e per non avere spiegato perché i lavori eseguiti e certificati negli stati di avanzamento potessero essere qualificati come "singole partite" e non aver adeguatamente argomentato l'affermata applicabilità della presunzione di equivalenza tra pagamenti in base a SAL ed "accettazioni anticipate" di singole porzioni d'opera o singole partite.

Con il *quarto e quinto motivo* si denunzia la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1660 e 1666 c.c., dell'art. 4 l.383/2001 e 75 TUIR, in relazione all'art. 360 n.3) cpc lamentando che la CTR, dopo aver dato atto che nel gennaio 2000 tra la \_\_\_\_\_ srl (utilizzatrice) e la Hipo Adria Bank spa( concedente) era stato stipulato un contratto di locazione finanziaria per l'edificazione di un capannone industriale, nella successiva motivazione avesse interpretato detto contratto come

appalto di opera per partite ex art. 1666 c.c., sulla base del solo fatto che nel caso di specie il pagamento del prezzo era stato parzialmente anticipato e correlato a SAL, omettendo di valutare l'oggetto del contratto e le specifiche pattuizioni su natura, titolo, effetti dei pagamenti, ed omettendo altresí di dare rilievo alla circostanza che il negozio aveva ad oggetto la costruzione di un capannone industriale, per natura non frazionabile o scomponibile in porzioni o singole partite, non potendo attribuirsi ai pagamenti in base a SAL valore di versamenti a titolo definitivo ed effetto di accettazione anticipata di singole porzioni di opera o partite.

I primi due motivi, che possono esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondati.

In materia di investimento attuato a mezzo contratto di locazione finanziaria per l'acquisizione di un bene strumentale, infatti, questa Corte, con arresto che il Collegio condivide pienamente, ha già affermato che l'agevolazione di cui all'art. 3 Dl 357/1994 conv. nella L. 489/1994, concepita in termini di parziale detassazione del reddito d'impresa per i soli periodi d'imposta relativi agli anni 1994 e 1995, opera in favore dell' utilizzatore per *l'intero costo di acquisto* del bene stesso da parte del concedente e non sul solo ammontare dei canoni di leasing scaduti nell'esercizio ricadente nel periodo d'imposta interessato alla suddetta legge, cosí assicurandosi l'equiparazione fiscale tra le scelte aziendali di investimento attraverso acquisto di beni strumentali in proprietà o tramite il predetto contratto (Cass. 20274/2013 e Cass. 9096/2012).

Si è dunque ritenuto conforme al dettato normativo, rivolto ad assicurare anche l'equiparazione tra scelte aziendali di investimento e, quindi, di acquisizione di beni strumentali, in proprietà o tramite contratti di locazione finanziaria, l'applicazione della detassazione, operante per soli due periodi d'imposta, *all'intero importo* di acquisto del bene oggetto del contratto di leasing e non soltanto, in base alle pattuizioni contrattuali, all'ammontare dei canoni scaduti nell'esercizio che ricadeva nel periodo d'imposta interessato dalla c.d. legge Tremonti.

Il Collegio ritiene di dare continuità a tali principi applicabili anche all'odierna fattispecie.

Non si rileva infatti nella normativa invocata una differenziazione , individuata invece nella prassi, tra contratto di leasing finanziario e di leasing immobiliare a mezzo di contratto di appalto, rilevando esclusivamente ai fini dell'agevolazione il *costo complessivo* dell'investimento, non correlato dunque a quello parzialmente corrisposto in sede di stati di avanzamento lavori, rispetto al quale deve ritenersi estraneo il principio di competenza di cui all'art. 75 TUIR (Cass. 4028/2015).

L'accoglimento dei primi due motivi assorbe il terzo, quarto e quinto motivo, aventi ad oggetto il medesimo capo della sentenza ed attinenti alla qualificazione del contratto ed all'equiparazione tra prezzo e pagamento dei SAL. t  
r

Con il *sesto motivo* si denuncia la nullità della sentenza impugnata in quanto il giudice di appello, in violazione dell'art. 112 cpc e del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, avrebbe ommesso di pronunciarsi sul recupero a tassazione Irap contenuto nell'avviso di accertamento impugnato, pronunciando invece sul recupero a tassazione Irpef relativo ad altra annualità ed oggetto di altro separato giudizio.

Il motivo è destituito di fondamento.

Appare evidente dal tenore complessivo della sentenza – la quale dà atto nella parte narrativa che il rilievo dell'Ufficio e la correlativa contestazione della contribuente avevano ad oggetto il recupero dei costi indeducibili ai fini Irap – che non sussiste il dedotto vizio di ultrapetizione, ma un mero errore materiale della sentenza impugnata, in cui è stato indicato, quale oggetto del secondo motivo di appello, la ripresa a tassazione degli omissi versamenti contributivi e delle omesse dichiarazioni dei redditi dei lavoratori, invece che la ripresa a tassazione Irap, fondata peraltro sul medesimo presupposto, costituito dalla ritenuta intermediazione di mandopera.

Con il *settimo motivo* la contribuente denuncia la violazione degli artt. 1 L.1369/1960, 18 D.lgs. n.279/2003, anche in relazione alla L.n.30/2003, dell'artt. 4 Dpr 322/1998, dell'art. 2 D.lgs. n.471/97, degli artt. 21,22,23,24 e 31 Dpr 600/73 dell'art. 3 Dpr 602/73 in relazione all'art. 360 n.3) cpc, lamentando che la CTR abbia erroneamente fatto discendere, dal solo presupposto ( peraltro errato) della violazione della interposizione fittizia di mano d'opera, ritenuta dall'Ufficio

finanziario, la qualificazione della contribuente come datrice di lavoro anche ai fini Irap, ed i correlati costi sostenuti per i servizi appaltati alle ditte croate come retribuzioni e costo del personale indeducibili ai fini Irap.

Secondo la ricorrente la sola violazione del c.d. appalto di manodopera, seppure ai fini lavoristici e di diritto comune fa sorgere la presunzione di subordinazione, in assenza di prova che la committente abbia direttamente retribuito i lavoratori medesimi, non è idonea a qualificare il relativo costo come costo per personale indeducibile ai fini Irap.

Il motivo è inammissibile.

Tale questione non risulta infatti prospettata nei giudizi di merito e nessuna pronuncia è stata emessa al riguardo, né dalla CTP né dal giudice di appello.

Ciò comporta che, trattandosi di questione nuova, il relativo scrutinio in sede di legittimità non è ammissibile.

Costituisce infatti orientamento pacifico di questa Corte che i motivi del ricorso per Cassazione devono investire, a pena di inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in Cassazione questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase del merito e non rilevabili d'ufficio (Cass. 4787/2012).

Come questa Corte ha già affermato, dunque, il ricorrente, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione avanti al giudice del merito, ma anche di indicare in quale atto del precedente giudizio lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di cassazione di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminarne il merito (Cass.2140/2006).

Anche nel merito, peraltro, la censura è infondata.

Come questa Corte ha già affermato, infatti, in tema di divieto di intermediazione di manodopera, ai sensi dell'art. 1, ultimo comma, della legge 23 ottobre 1960, n. 1369, nel testo vigente "ratione temporis", i prestatori di lavoro occupati in violazione di esso sono considerati, a tutti gli effetti, e

dunque anche avuto riguardo agli obblighi di carattere tributario, alle dipendenze dell'imprenditore appaltante o interponente che ne abbia utilizzato effettivamente le prestazioni. Sul committente incombono, dunque, oltre agli obblighi di trattamento economico e normativo scaturenti dal rapporto di lavoro e agli obblighi in materia di assicurazioni sociali, anche gli obblighi fiscali del datore di lavoro (Cass. 13748/2013), e dunque l'ineducibilità ai fini Irap del costo sostenuto per le relative retribuzioni.

Con l'*ottavo motivo di ricorso* si denuncia la violazione o falsa applicazione degli artt. 654 cpp, dell'art. 7 D.lgs. 546/92 e 116 cpc, in relazione all'art. 360 n.3) cpc deducendo che la CTR non si era limitata ad escludere il valore di "giudicato" nel giudizio tributario della sentenza penale di assoluzione, ma ne aveva altresì escluso ogni valore o rilevanza probatoria.

Il motivo non è fondato.

La sentenza della CTR, infatti, premessa l'affermazione che l'assoluzione in sede penale degli amministratori della società non ha efficacia di "giudicato" nel giudizio tributario, non ha escluso ogni rilevanza alla sentenza penale di assoluzione, ma ha invece affermato che spetta al giudice tributario l'esercizio di autonomi poteri di valutazione del materiale probatorio acquisito in atti.

Tale statuizione della CTR è conforme al consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, comma quarto, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario (Cass. 8129/2012).



Nel contenzioso tributario, dunque, la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva (Cass. 2938/15).

Non sussiste dunque la dedotta violazione di legge.

Con il *nono motivo di ricorso* la contribuente denuncia la nullità della sentenza impugnata in quanto corredata da motivazione solo "apparente", vale a dire del tutto mancante di motivazione in ordine al convincimento raggiunto dal giudice e, segnatamente, in ordine alla portata indiziaria degli elementi istruttori dai quali questi avrebbe desunto gli indizi posti a fondamento dell'accertamento presuntivo dell'appalto di manodopera in relazione all'art. 360 n.4) cpc.

Il motivo è infondato.

La sentenza risulta infatti corredata da dettagliata motivazione, onde non è certamente ravvisabile il vizio di carenza di motivazione che presuppone la effettiva mancanza della parte motivazionale o una motivazione c.d. apparente, in quanto ridotta a mere formule di stile che non consentono di apprezzare l'iter logico della motivazione.

Nel caso di specie, al contrario, la CTR ha chiaramente indicato in motivazione gli elementi, desunti dagli accertamenti della Guardia di finanza, in forza dei quali ha ritenuto provata l'interposizione fittizia di mano d'opera, consentendo quindi di cogliere in modo univoco la *ratio decidendi* posta a fondamento della reiezione dell'impugnazione proposta dalla contribuente avverso la sentenza di primo grado.

Con il *decimo motivo di ricorso* la contribuente denuncia l'insufficiente motivazione, ex art. 360 n.5) cpc con riferimento all'accertamento che il rapporto tra la contribuente ed i dipendenti delle ditte appaltatrici croate costituiva un rapporto di lavoro dipendente che integrava non già un appalto di servizi ma mero appalto di manodopera, lamentando che la CTR abbia ommesso di valutare in concreto l'efficacia indiziaria degli elementi posti a fondamento della sentenza penale di assoluzione, essendosi limitata a fondare tale accertamento sulla base di non meglio precisati

elementi probatori raccolti dalla Guardia di Finanza, omettendo di indicare specificamente gli elementi suddetti e di riferire l'iter logico seguito.

Il motivo è inammissibile per novità della questione, come eccepito dalla controricorrente.

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata e dal contenuto dell'atto di appello riportato nel controricorso dell'Agenzia, infatti, la contribuente si è limitata, in sede di impugnazione, ad invocare l'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario, rilevando che, in conseguenza di detta pronuncia di assoluzione la correlata pretesa tributaria doveva considerarsi del tutto illegittima, senza sollecitare una complessiva valutazione degli elementi ritualmente acquisiti.

Anche in tal caso la contribuente non ha allegato di aver ritualmente proposto la questione, tramite formulazione di specifico motivo di impugnazione, avanti al giudice di appello.

Anche nel merito, peraltro, il motivo è infondato.

Conviene premettere che secondo il costante orientamento di questa Corte la nozione di appalto di manodopera o di mere prestazioni lavoro, vietato dall'art. 1 della legge 23 ottobre 1960, n. 1369, "*ratione temporis*" applicabile, in mancanza di una definizione normativa, va ricavata tenendo anche conto della previsione dell'art. 3 della stessa legge ed è configurabile, sia in presenza degli elementi presuntivi considerati dal terzo comma del citato art. 1, (impiego di capitale, macchine ed attrezzature fornite dall'appaltante), sia tutte le volte in cui l'appaltatore metta a disposizione del committente una prestazione lavorativa, rimanendo in capo all'appaltatore-datore di lavoro i soli compiti di gestione amministrativa del rapporto (quali retribuzione, pianificazione delle ferie, assicurazione della continuità della prestazione), senza una reale organizzazione della prestazione stessa, finalizzata ad un risultato produttivo autonomo.(Cass. 7820/2013)

Orbene nel caso di specie la CTR ha accertato, sulla base dei rilievi della guardia di finanza, che i due lavoratori delle società croate Feromont Zagreb D.o.o. e la Mehor D.o.o. per cui è causa, utilizzavano esclusivamente materiali ed attrezzatura di proprietà della società ricorrente ed erano sottoposti agli stessi orari ed alle direttive dei dipendenti della

Sulla base di tali elementi ha dunque ritenuto, con valutazione di merito che, in quanto logicamente ed adeguatamente argomentata non è sindacabile nel presente giudizio, la mancanza di una reale organizzazione della prestazione dei lavoratori, finalizzata ad un risultato produttivo autonomo, da parte delle società appaltatrici croate e la conseguente configurabilità dell'appalto di manodopera, in conformità alla citata presunzione di cui all'art. 1 comma 3 L.1369/1960.

Assumono invece carattere meramente formale e dunque non decisivo ~~gli~~ gli elementi indicati dalla ricorrente, quali l'esistenza di un contratto di appalto e la circostanza che i lavoratori fossero ( formalmente) retribuiti dalle società croate (Cass. 16788/2006).

In conclusione, il ricorso va accolto limitatamente al primo e secondo motivo di ricorso, assorbiti terzo, quarto e quinto motivo, respinti gli altri.

La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione ai motivi accolti e la controversia va rimessa su tali capi a diversa sezione della CTR del Friuli-Venezia Giulia, che provvederà anche alla regolazione delle spese processuali.

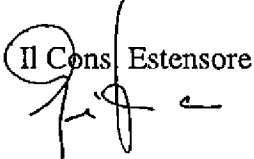
P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e secondo motivo di ricorso, assorbiti terzo, quarto e quinto motivo.

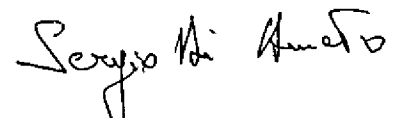
Respinge gli altri.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, e rinvia anche per il regolamento delle spese processuali, innanzi ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Friuli-Venezia Giulia.

Così deciso in Roma il 14 luglio 2015

Il Cons. Estensore  


Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario  
**Marcello BARAGONA**

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
L. - 4 NOV. 2015



Il Funzionario Giudiziario  
**Marcello BARAGONA**