



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.
LUIGI LA BATTAGLIA	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere

Avviso di accertamento – Ires
Irap Iva – deduzione costi –
rapporto c.d. co.co.co.
Principio di diritto

AC – 20/01/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10144/2021 R.G. proposto da:

STUDIO ASSOCIATO [REDACTED] [REDACTED] in persona dei legali
rappresentanti [REDACTED] e [REDACTED] e questi
ultimi anche in proprio, tutti rappresentati e difesi dagli Avv. [REDACTED]
[REDACTED]

– ricorrenti –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato

– controricorrente–

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. CAMPANIA – Sez.
Staccata di Salerno, n. 4457/2020, depositata il 06/10/2020;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20
gennaio 2026 dal consigliere Rosanna Angarano.



FATTI DI CAUSA

1. L'Ufficio notificava allo Studio Associato [REDACTED] un primo avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2013, contestava, ai fini irap e iva, maggiori ricavi derivanti da compensi non fatturati e minori costi deducibili. Con separati avvisi di accertamento notificati agli associati, [REDACTED] e [REDACTED] – titoli di quote, rispettivamente, pari al sessanta per cento ed al quaranta per cento – rideterminava anche il reddito di partecipazione ai fini irpef.

In particolare, l'Ufficio, oltre a recuperare a tassazioni maggiori ricavi, contestava allo studio associato che il costo sostenuto per le prestazioni rese da due consulenti del lavoro non fosse né deducibile ai fini irap ed irpef né detraibile ai fini iva; riteneva, infatti, che tra lo studio e questi ultimi intercorresse un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa atipica (c.d. «co.co.co») il cui corrispettivo doveva assimilarsi a quello erogato in ragione di un rapporto di lavoro dipendente ex art. 50, comma 1, lett. *c-bis*, t.u.i.r.

2. I tre contribuenti, con unico ricorso, impugnavano gli atti impositivi innanzi alla C.t.p. di Avellino, la quale lo accoglieva solo parzialmente, escludendo i maggiori ricavi accertati dall'Ufficio sul presupposto che fosse stata provata la gratuità dell'attività professionale svolta; lo rigettava, invece, quanto alla indebita deduzione dei costi relativi al rapporto con i due consulenti del lavoro.

3. Avverso la sentenza lo Studio ed i due associati spiegavano appello principale e l'Agenzia delle entrate appello incidentale.

La C.t.r., con la sentenza in epigrafe, rigettava entrambe le impugnazioni, confermando integralmente la sentenza di primo grado. In particolare, per quanto ancora di rilievo, affermava che i costi sopportati per la remunerazione dei due consulenti non fossero deducibili, stante la condivisibile riqualificazione dei stessi come costi



per remunerare collaboratori in co.co.co., assimilati ai sensi dell'art. 50 t.u.i.r. ai percettori di redditi di lavoro dipendente.

4. Avverso detta sentenza, i contribuenti propongono ricorso per cassazione, che affidano a due motivi e l'Agenzia delle entrate si difende con controricorso.

5. Nel fascicolo telematico risulta, altresì, depositato controricorso della Regione Campania – la quale non è mai stata evocata nel presente giudizio – relativo ad altro ricorso (RG n. 10544/2021) e ad altra sentenza della C.t.r. Campania (n. 4603/2020).

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo i contribuenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. violazione e falsa applicazione dell'art. 69-*bis*, comma 1 e 3, legge n. 276 del 2003, e dell'art. 50 t.u.i.r.

Censurano la sentenza laddove ha ritenuto che i costi sostenuti per remunerare i due consulenti del lavoro non fossero deducibili e detraibili, trattandosi di costi sostenuti per la remunerazione di collaboratori in regime «co.co.co». Osservano che – pur non tenendo conto delle modalità di esecuzione della prestazione, le quali avrebbero dovuto portare ad escludere, di per sé, la detta qualificazione del rapporto – la sussunzione del corrispettivo tra i costi per lavoratori dipendenti restava esclusa in ragione di quanto esplicitamente stabilito dall'art. 50 t.u.i.r. ed essendo espressamente stabilita l'inapplicabilità ai professionisti iscritti agli albi (come nel caso dei due consulenti la cui retribuzione era stato oggetto del rilievo fiscale) della presunzione di cui all'art.69-*bis*, comma 3, legge n. 276 del 2003.

2. Il primo motivo è inammissibile.

2.1. L'art. 50 (già 47), comma 1, lett *c-bis*), t.u.i.r. (nella formulazione e numerazione attualmente vigente, applicabile anche al periodo di imposta in oggetto, in relazione alla modifica operata dall'art. 34 legge n. 342 del 2000, che ha introdotto, all'originario art.



47, comma 1, la lett. *c-bis*, con decorrenza dal 10 dicembre 2000), prevede che sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente anche quelli derivanti dallo svolgimento di rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

Il giudice di appello, con accertamento in fatto, non censurabile in sede di legittimità, ha ritenuto che l'attività svolta dai due consulenti del lavoro in favore dello studio associato fosse stata correttamente inquadrata in un rapporto c.d. co.co.co. in ragione del contenuto e delle modalità di svolgimento delle prestazioni.

I ricorrenti, tuttavia, assumono che la C.t.r. non avrebbe tenuto conto che l'art. 69-*bis* d.lgs. n. 276 del 2003 – se pure al comma 1 prevede che le prestazioni lavorative rese da persona titolare di posizione fiscale ai fini dell'iva sono considerate, salvo prova contraria, rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ricorrendo i presupposti ivi menzionati alle lett. a) b) e c) – al comma 3 stabilisce che la presunzione non opera con riferimento alle prestazioni lavorative svolte nell'esercizio di attività professionali per le quali è richiesta l'iscrizione ad un ordine o a registri, albi, ruoli, elenchi. Osserva sul punto che l'Ispettorato del lavoro aveva accertato che i due consulenti erano iscritti al relativo albo.

2.2. L'accertamento in esame ha avuto ad oggetto l'anno di imposta 2013.

L'art. 69-*bis* d.lgs. n. 276 del 2003 è stato introdotto dall'art. 1 legge n. 92 del 2012, entrata in vigore il 12 agosto 2012; il comma 4, del citato art. 69-*bis* stabilisce che la presunzione di cui al comma 1 si applica ai rapporti instaurati successivamente alla data di entrata in vigore; che, invece, per i rapporti in corso a tale data, le dette



disposizioni si applicano decorsi dodici mesi dalla data di entrata in vigore; dunque, solo dal 12 agosto 2013.

La ricorrente, pertanto, invoca un regime probatorio, relativo alla natura del rapporto in corso con i due consulenti del lavoro, che copre solo una parte delle prestazioni rese nell'anno di imposta.

2.3. Va evidenziato, inoltre, che, anche nella prospettiva della nuova disciplina, l'iscrizione all'albo non esclude, di per sé, la qualificazione del rapporto come rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, ma fa solo venir meno la presunzione derivante dalla ricorrenza di almeno due dei presupposti di cui alle lett. a) b) e c) dell'art. 69-*bis*, comma 1, d.lgs. n. 276 del 2003, ovvero la durata del rapporto superiore ad otto mesi in un anno solare, la percentuale del corrispettivo derivante da tale collaborazione rispetto a quello complessivo, l'esistenza di una postazione fissa.

La C.t.r., tuttavia, non ha qualificato il rapporto come «co.co.co.» in ragione della sola ricorrenza di tali elementi presuntivi, ai quali, per altro, avrebbe potuto far ricorso solo a decorrere dal 12 agosto 2013; piuttosto, ha diffusamente motivato su tutti gli elementi che inducevano alla detta qualificazione. Ha rilevato, infatti, che le prestazioni dei due consulenti si connotavano per la continuità nel tempo, per l'inserimento nell'organizzazione economica del committente, per la mancanza di subordinazione. Ha descritto, poi, le concrete modalità di svolgimento del rapporto e le caratteristiche del corrispettivo da loro percepito.

2.4. Piuttosto, parte ricorrente mira a una rivalutazione del ragionamento decisorio del giudice del merito. Pur deducendo, apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758/2017). Oggetto



del giudizio che si vorrebbe demandare a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass. n. 17744/2022, Cass. n. 3340/2019; Cass. n. 640/2019; Cass. n. 24155/2017; Cass. n. 8315/2013).

Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili, ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass., n. 23872/2020, Cass. n. 9097/2017).

3. Con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione o falsa applicazione degli artt. 54 e 95 t.u.i.r.

Osservano che – anche ad accedere alla qualificazione del rapporto come rapporto «co.co.co.» – il costo derivante dalla remunerazione dei due consulenti partecipava alla determinazione del reddito ai fini irpef in quanto effettivamente sostenuto. Rilevano in proposito, che nel primo grado di giudizio avevano contestato – oltre alla qualificazione della prestazione – specificamente la ripresa del costo ai fini irpef; che avevano evidenziato come nel processo verbale di constatazione il costo non fosse stato contestato quanto all'irpef e che, ciononostante,



l'avviso di accertamento aveva concluso per l'indeducibilità dell'importo anche ai fini delle imposte dirette. Deducono, per l'effetto, l'erroneità della sentenza laddove ha confermato la legittimità dell'accertamento, ritenendo che i costi per la remunerazione dei due consulenti, stante la corretta qualificazione come collaboratori in regime «co.co.co.», fossero «indeducibili ed indetraibili, e come tali rilevanti ai fini delle imposte dirette, iva e irap».

4. Il motivo, che verte esclusivamente sulla deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette, è fondato.

4.1. Si è già detto che l'art. 50, comma 1, lett. c-bis), t.u.i.r. prevede che sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente (anche) quelli derivanti dallo svolgimento di rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita (Cass. n. 14560/2018, in tema di omesso versamento di ritenute alla fonte).

4.2. La sentenza impugnata ha correttamente motivato sulla riconducibilità dell'attività svolta dai due consulenti nell'ambito dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 50 attesa la ricorrenza dei tratti caratteristici di questi ultimi.

4.3. La riqualificazione del rapporto intercorrente tra lo Studio professionale ed i due consulenti di lavoro in termini di rapporto di «co.co.co.» ha portato correttamente la C.t.r. a ritenere legittimo l'atto impositivo nella parte in cui l'Ufficio aveva contestato l'indeducibilità del costo ai fini irap in virtù di quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. b) num. 3 d.lgs. n. 446 del 1997 e l'indetraibilità dell'iva ex art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

4.4. Il costo, invece, va in diminuzione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette.



Infatti, ai sensi dell'art. 95 t.u.i.r. nell'ambito della disciplina sulle spese per prestazioni di lavoro dipendente, è possibile enucleare il principio secondo il quale sono interamente deducibili, nella determinazione del reddito d'impresa, tutte le spese sostenute dalla stessa per prestazioni, manuali o intellettuali, svolte dal lavoratore alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore (cfr. Cass. n. 1/2022).

In questo senso, del resto, era la contestazione mossa con il p.v.c. e su tale conclusione sembra concordare anche la difesa erariale, la quale afferma in controricorso che la remunerazione dei collaboratori in regime di «co.co.co.» era stata correttamente ritenuta dall'Ufficio indetraibile ai fini iva e indeducibile ai fini irap.

4.5. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: *«in tema di redditi di impresa, ai sensi dell'art. 95 t.u.i.r. sono deducibili i costi per prestazioni di lavoro rese da collaboratori in virtù di rapporti di collaborazione continuata e periodica (c.d. co.co.co)».*

4.6. La C.t.r. non si è uniformata a questo principio laddove ha affermato che, poiché restavano integrati i requisiti previsti dall'art. 50 comma 1, lett. c-bis) t.u.i.r. per riqualificare i costi delle due consulenze quale corrispettivo per la remunerazione di collaboratori co.co.co., gli stessi erano indeducibili ed indetraibili (anche) ai fini delle imposte dirette.

4.7. Va disatteso, infine, l'ulteriore argomento speso in controricorso, con il quale si afferma che le fatture relative ai costi portati in deduzione erano generiche e che, di conseguenza, il recupero a tassazione era legittimo stante l'assoluta indeterminatezza del corso. Le argomentazioni della CTR implicano inevitabilmente e inequivocabilmente la valutazione dell'adeguatezza delle medesime. La sentenza, infatti, con accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità, ha descritto puntualmente le prestazioni alle quale si riferivano le fatture precisando, tra l'altro, che i consulenti prestavano



attività per 4-5- giorni consecutivi settimanale, per 5-3 ore al giorno, e descrivendo compiutamente l'oggetto dell'incarico. Va evidenziato, per altro, che la stessa Agenzia ha fatto leva sulle stesse per escludere la deduzione di quei costi, in base al titolo ivi indicato.

5. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, la quale si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, la quale si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 20 gennaio 2026.

La Presidente
Angelina-Maria Perrino

