



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI VICENZA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

|                          |                  |                 |                   |
|--------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>BLOCK</b>     | <b>MAURIZIO</b> | <b>Presidente</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>MAZZUCATO</b> | <b>RANIERO</b>  | <b>Relatore</b>   |
| <input type="checkbox"/> | <b>SARTORE</b>   | <b>MARTINO</b>  | <b>Giudice</b>    |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                   |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 138/2017  
depositato il 03/03/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6503TA04280/2016 IVA-ALTRO 2011  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6503TA04280/2016 IRAP 2011  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dal ricorrente:**

**difeso da:**

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 138/2017

UDIENZA DEL

09/06/2017 ore 10:00

N°

*500/02/2017*

PRONUNCIATA IL:

*9 GIU. 2017*

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

*26 GIU. 2017*

Il Segretario

*(SALENO ANNA)*

### Svolgimento del processo

La società \_\_\_\_\_, **ricorre** contro l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Vicenza, in punto di declaratoria di illegittimità e per l'effetto annullamento totale dell'avviso di accertamento n **T6503TA04280/2016**, del 02/12/2016 notificato in data 09/12/2016 relativo ad IVA ed IRAP periodo di imposta 2011, con il quale l'Ufficio ha accertato in capo alla ricorrente, ai sensi dell'art 25 del Dlgs n 446/97, minori componenti negativi pari ad euro 267.495,01 determinando un valore della produzione lorda imponibile ai fini IRAP di euro 3.342.660,00 e conseguentemente maggiore imposta pari ad euro 10.433,00, nonché ai sensi dell'art 54, comma 5 del dpr 633/72 l'indebita detrazione d'imposta iva per complessivi euro 56.173,95.

#### **I fatti:**

in data 08/08/2013 la Guardia di Finanza – Tenenza di Arzignano – notificava alla società \_\_\_\_\_, oggi ricorrente, un PVC a conclusione di un controllo volto a verificare il corretto adempimento della normativa in materia di legislazione sul lavoro.

Nell'ambito della suddetta attività, inizialmente avente ad oggetto l'anno di imposta 2013, estesa successivamente alle annualità 2011 e 2012, emergevano che alcune lavorazioni erano state sub-appaltate alla società \_\_\_\_\_, la quale a sua volta le aveva sub-appaltate alla \_\_\_\_\_, soggetto "evasore totale".

Dall'esame della documentazione acquisita agli atti della verifica, emergeva che le lavorazioni che \_\_\_\_\_ svolgeva in forza del contratto di sub-appalto stipulato con \_\_\_\_\_, presso \_\_\_\_\_, erano riconducibili ad una mera prestazione di manodopera.

In sede di accesso sono stati individuati oltre al titolare, n 32 lavoratori, ma non tutti erano dipendenti della \_\_\_\_\_; alcuni sono risultati essere lavoratori interinali della " \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ o lavoratori della \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, queste ultime, società alle quali la controllata o un'altra società appaltata ( \_\_\_\_\_ ) ha concesso la realizzazione di alcune lavorazioni.

A tutte le società è stata richiesta documentazione riguardante i vari lavoratori (libro unico del lavoro, contratti di assunzione ecc).

Dall'esame della documentazione acquisita agli atti sarebbe emerso che le lavorazioni che \_\_\_\_\_ svolgeva, in forza del contratto di subappalto stipulato con \_\_\_\_\_, presso la \_\_\_\_\_, erano riconducibili ad una mera prestazione di manodopera.

In quanto \_\_\_\_\_ si impegnava:

➤ prestare i seguenti servizi:

- attività di rifinitura, sbavatura e impregnatura di anime;
- imballaggio delle anime in uscita dal forno, movimentazione, carico e scarico prodotti;

- movimentazione merci in arrivo e in partenza, materiali vari, imballaggio e stoccaggio di prodotti finiti, servizi di pulizie;

- svolgere le operazioni sopra indicate con la più ampia autonomia gestionale ed organizzativa e senza alcun vincolo di subordinazione alla \_\_\_\_\_ ;
- fornire i nominativi dei diversi preposti al turno, unici incaricati di impartire ordini, direttive e comunicazioni ai dipendenti del \_\_\_\_\_ impiegati nell'appalto;
- eseguire le predette lavorazioni a fronte di un corrispettivo pari a:
  - pezzi lavorati € 0,50 cad
  - pezzi movimentati € 0,02 cad

La società \_\_\_\_\_ a sua volta in data 27/02/2012 sub- appaltava le suddette lavorazioni alla \_\_\_\_\_ per un corrispettivo:

- pezzi lavorati € 0,475 cad
- pezzi movimentati € 0,019 cad.

L'Agenzia ha ritenuto che il contratto di appalto fosse "*non genuino*" in quanto privo dei requisiti di cui all'art. 29 c.1 del D.Lgs. 276/2003.

Conclude il rilievo l'Agenzia, affermando che i costi contabilizzati dalla ricorrente nel corso dell'anno 2011, pari ad euro 267.495,01 non si riferiscano a contratti di appalto di servizi, ma siano da considerarsi relativi a contratti di somministrazione di lavoro, e come tali costituiscono componenti negativi indeducibili ai fini irap, ai sensi dell'art 5 comma 1 e 3 del dlgs 446/970 ed i fini iva, non riferendosi a contratti di servizi, ma contratti di somministrazione di lavoro, non rientrando nel campo di applicazione Iva, l'imposta esposta nelle fatture per euro 56.173,95 risulta indetraibile per violazione all'art 19 pr 633/72.

La ricorrente \_\_\_\_\_, dopo aver illustrato le fasi di lavorazione appaltate, contesta l'operato dell'ufficio in merito alla riqualificazione del contratto di appalto sottoscritto dalla ricorrente con la società appaltatrice \_\_\_\_\_ e da questa sub-appaltato alla \_\_\_\_\_. La riqualificazione del contratto di appalto, asserito come "*non genuino*", deriverebbe da alcuni indizi raccolti nell'ambito della verifica in materia di legislazione di lavoro.

In particolare:

- nel giorno dell'accesso dei militari non era presente nessuno dei responsabili designati dalla \_\_\_\_\_, unici soggetti delegati ad impartire direttive agli stessi dipendenti della cooperativa;
- i turni dei dipendenti della cooperativa fossero uguali a quelli dell'impresa appaltante;
- i corrispettivi pattuiti nell'appalto originario tra la \_\_\_\_\_ ed il \_\_\_\_\_, con quelli concordati nel sub appalto e la \_\_\_\_\_ avevano un margine irrisorio.



La ricorrente ha contestato le conclusioni a cui è pervenuto l'Ufficio, evidenziando che la mancanza di dotazione patrimoniale del datore di lavoro appaltatore ed una parziale sinergica cooperazione nella scelta del modulo organizzativo da parte dell'imprenditore utilizzatore, non determina la situazione giuridica *contra legem* pretesa da parte pubblica, in quanto la \_\_\_\_\_ non aveva nessun interesse a gestire il personale dipendente della \_\_\_\_\_, ma al contrario il suo obiettivo era proprio quello di non doversi occupare minimamente delle fasi di lavorazione appaltate che esprimevano una dinamica produttività del tutto efficiente ed autonoma.

L'ufficio contro deduce al ricorso della parte affermando relativamente alla "non genuinità" del contratto di appalto che la Suprema Corte di Cassazione nel corso degli anni ha stabilito che bisogna attenersi ad alcuni criteri distintivi al fine di stabilire se si è in presenza di un'interposizione fittizia di manodopera o di un appalto lecito di servizio:

- l'autonomia organizzativa e gestionale
- l'autonomo risultato produttivo
- i poteri direttivi e di controllo del committente.

La configurabilità di un appalto lecito di servizio è poi esclusa dalla sussistenza di poteri dispositivi e di controllo in capo al committente che si esplicano non sulle attività dell'appaltatore bensì sulle persone da questo "dipendenti", come sarebbe provato nel caso in discussione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

**La Commissione osserva:** la legge distingue fra somministrazione irregolare, che concerne la somministrazione di lavoro non nelle forme consentite, e appalto, che si distingue "per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa". Ricorre in tal caso l'obbligo solidale di retribuzione e contribuzione a carico di appaltatore e appaltante/committente art. 29, comma 1 Dlgs 276/2003, ma "il committente che ha eseguito il pagamento è tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi delle disposizioni del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato secondo le regole generali" (art. 29, comma 2).

Un appalto per l'affidamento di un servizio o di un'opera potrà essere considerato genuino e, quindi, lecito, se il potere direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati è esercitato dall'appaltatore, con l'assunzione del relativo rischio. Non basta, infatti, la semplice gestione amministrativa del personale. Si avrà invece un appalto illecito se

si riscontrano questi indici: c'è similitudine di orario tra i dipendenti dell'appaltatore e quelli dell'appaltante; il pagamento delle retribuzioni è effettuato dal committente; i preposti dell'appaltante controllano direttamente i dipendenti; la richiesta delle ferie e dei permessi è presentata all'appaltante che decide se concederli; la scelta del numero di persone da impiegare nell'appalto è rimessa solo al committente; il controllo degli adempimenti dell'appaltatore è fatto dal committente.

Un altro elemento da valutare per la genuinità del contratto di appalto è l'assunzione da parte dell'appaltatore del rischio d'impresa.

In particolare, il rischio non è da intendere in senso tecnico-giuridico, ma economico, frutto dell'impossibilità di stabilire in anticipo i costi legati all'esecuzione del contratto di appalto, con la conseguenza legittima che l'appaltatore potrà incorrere in una perdita in caso di costi superiori al corrispettivo concordato. Il rischio riguarda anche la possibilità di non raggiungere il risultato legato alla stipulazione del contratto.

In sostanza, il corrispettivo dell'appalto dovrà essere subordinato al risultato produttivo dell'opera o del servizio e non alla semplice messa a disposizione di prestazioni di lavoro.

Si osserva ancora, che si è in presenza di una contabilità regolare, non oggetto di contestazioni significative da parte dell'Ufficio, (che i contratti di appalto stipulati fossero effettivi e realmente stipulati, e corrispondessero a congrue motivazioni imprenditoriali, circostanze che non possono essere messe in dubbio unicamente con riferimento alla locazione di attrezzatura e luoghi da parte dell'appaltante, ritenute praticabili dalla giurisprudenza; inoltre l'assunto che gli addetti delle cooperative operassero secondo direttive della ricorrente, non è di univoca interpretazione come vuole l'Ufficio, posto che è comprensibile che l'appaltante intervenga per chiarire come vuole che sia fatto il lavoro appaltato, e dall'altro appare incompatibile con la pattuizione dei corrispettivi per numero di pezzi lavorati, e non per ore lavorative, circostanza che, anche sotto il profilo della organizzazione di mezzi e assunzione del rischio di impresa da parte delle cooperative appaltatrici, conferma ulteriormente la natura di appalto effettivo del contratto in essere.

Pertanto, in presenza di circostanze non oggetto di contestazione, in fatto, da parte dell'Ufficio, quali la documentata conclusione di contratti tra la | e la , che anno avuto ad oggetto le operazioni ivi indicate, e sono stati eseguiti, la emissione di fatture riferite a detti contratti, regolarmente appostate nelle scritture , ed il pagamento effettivo degli importi indicati nelle fatture, vertendosi in ipotesi di documentazione quantomeno apparentemente regolare, (ove l'Amministrazione intenda sostenere che l'operazione documentata nella fattura formalmente corretta sia invece inesistente, o comunque ideologicamente o materialmente falsa, con conseguente accertamento di maggiore imponente o indeducibilità di un costo, l'onere della prova grava sull'Amministrazione) , la Commissione ritiene che l'Agenzia non abbia conferito alla propria presunzione quella dignità di certezza, precisione e

concordanza richiesta al fine di efficacemente espletare l'onere probatorio a suo carico. D'altra parte la ricorrente ha fornito elementi probatori, sopra indicati, che la Commissione ritiene comunque sufficienti a contrastare le presunzioni dell'Ufficio.

Per tali ragioni, da ritenersi decisive, e comunque prevalenti anche in relazione ad altri motivi oggetto di disamina negli atti difensivi, la Commissione accoglie il proposto ricorso, ed annulla l'avviso di accertamento impugnato.

In conclusione il ricorso va accolto.

La Commissione ritiene, infine che, data la complessità delle norme che regolano la fattispecie, ricorrano i presupposti per la compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso del contribuente.

Compensa le spese.

Così deciso in camera di consiglio, il giorno 09/06/2017.

Il relatore  
Raniero Mazzucato

il presidente  
Maurizio Block