

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 27/45/2012**

### **Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti**

La società Cu. e To. srl ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Milano per impugnare l'avviso di accertamento n. RIJ030200447 col quale l'Ufficio delle entrate di Desio 1, sulla base del PVC redatto dalla Guardia di finanza, aveva rettificato, per l'anno 2003:

- da € 176.886 ad € 393.886 il reddito di impresa, riprendendo a tassazione la somma di € 217.000 ritenuta sovrappiù di costi relativi alla mano d'opera reperita in somministrazione dal Gruppo Consortile Imprese Associate Srl

- da un credito IVA di € 39.053 ad un debito di € 75.059 a seguito del disconoscimento della detraibilità di € 114.112 da ascrivere, in quanto ad € 43.400 all'Iva connessa alla suddetta sovrappiù ed in quanto ad € 70.712 all'Iva addebitata (su un imponibile di € 353.559,59) dal citato Gruppo Consortile a titolo di somministrazione di personale, da considerare alle dipendenze della società in accertamento in quanto il somministrante era privo della necessaria autorizzazione;

- da € 859,717 ad € 1.430.277 il valore della produzione industriale rilevante ai fini Irap, derivante dal disconoscimento della sovrappiù già menzionata e della riconducibilità a spesa per personale dipendente degli addebiti operati dalla somministrante priva di autorizzazione.

Con l'impugnato avviso di accertamento vennero anche quantificate l'Ires e l'Irap dovute e le sanzioni pecuniarie.

La ricorrente, sulla base di plurime argomentazioni, chiese l'annullamento dell'atto impugnato per assoluta illegittimità dello stesso e del PVC dal quale aveva trovato origine.

L'adita Commissione, con la sentenza n. 77/26/11 del 10.11.2010, depositata il 01.03.2011, dopo avere disatteso l'eccezione riguardante l'illegittimità della verifica operata; dalla Guardia di finanza, sollevata per mancanza dell'autorizzazione del capo dell'ufficio contenente lo scopo della verifica e per superamento del periodo di trenta giorni, stabilito dall'art. 12 della L. n. 212/2000, accolse parzialmente il ricorso nel merito, annullando i recuperi a tassazioni del costo effettivo di € 487.641,13 portato dalle fatture del somministrante e della correlativa Iva, in quanto non era stata fornita la prova della asserita fittizietà dell'intermediazione, prova che, invece, era stata data in ordine alla sovrappiù. Le spese furono compensate.

Detta sentenza è stata appellata dalla Direzione provinciale di Monza e della Brianza dell'Agenzia delle entrate con atto spedito alla società contribuente, presso il di lei difensore, a mezzo raccomandata del 01.07.2011, poi consegnato alle segreterie della Commissioni provinciale e regionale il 25.07.2011,

L'appellante ha chiesto: in via preliminare che sia dichiarata nulla la sentenza di primo grado; in via principale che sia confermata la suddetta sentenza nella parte favorevole all'ufficio e, con riferimento alla corretta quantificazione dei dati contabili, che sia dichiarata la legittimità, nel suo complesso, dell'atto originariamente impugnato nonché la condanna di controparte alle spese.

L'appellante, dopo aver chiesto la riunione dell'appello con quello proposto contro la sentenza n. 78/26/11, ha censurato la sentenza di primo grado perché nella parte motiva e nel dispositivo sono stati indicati dati contabili diversi da quelli emergenti dall'avviso di

accertamento e ciò comporta la nullità della sentenza stessa per contrasto tra dispositivo e motivazione e per non corrispondenza tra richiesto e pronunciato. Inoltre, l'appellante ha eccepito un vizio di ultrapetizione della sentenza gravata per essersi pronunciata sulla non prospettata questione riguardante il raddoppio dei termini per l'accertamento. Nel merito l'appellante, condivisa la pronuncia di primo grado in relazione al gonfiamento dei costi, derivante dalla contabilizzazione di prestazioni non effettivamente rese, ha censurato la sentenza impugnata, da un lato, in quanto la società di somministrazione non era autorizzata all'esercizio di quell'attività, come, invece, prevede il D.lgs. n. 276/2003, e, dall'altro lato, in quanto le fatture da lei emesse non avevano i requisiti previsti dall'art. 21 del DPR n. 633/1972. La prima circostanza, evidenzia l'appellante, emerge dall'ispezione effettuata dalla Direzione provinciale del lavoro di Milano in data 31.8.2005 e, di conseguenza, stante anche la natura illecita della somministrazione di mano d'opera, il rapporto, giuridico posto in, essere va, ricondotto al lavoro subordinato, non soggetto ad Iva, intercorso direttamente tra i singoli lavoratori e l'odierna appellata, rapporto, quest'ultimo, occultato al fine di evitare maggiori costi fiscali e contributivi e di consentire la detraibilità dell'Iva presumibilmente versata sulle prestazioni di fornitura. Di conseguenza, la somministrazione deve essere considerata oggettivamente inesistente, oppure prestito di personale, a fonte del quale è stato corrisposto solo il rimborso delle spese con la conseguente non imponibilità dell'operazione ad Iva ai sensi dell'art. 8, comma 35, della L. n. 67/1988. Inoltre, l'appellante osserva che, le fatture emesse, dal Gruppo Consortile contengono una descrizione delle prestazioni rese talmente generica, che non consente di individuare la natura, qualità e quantità delle prestazioni rese, la cui indicazione è indispensabile per la corretta applicazione del tributo.

La società Cu. e To. srl si è costituita depositando controdeduzioni ed appello incidentale il 21.09.2011 coi quali ha chiesto che sia respinta l'impugnativa dell'ufficio, che sia riformata la sentenza di primo grado per la parte sfavorevole al, contribuente, ed, in subordine, che, se confermata, la sentenza della CTP, essa sia integrata in riferimento alle sanzioni, da rideterminare, ed, in ogni caso, che controparte sia condannata alle spese del doppio grado di giudizio.

In relazione all'eccezione di nullità della sentenza impugnata sollevata dall'ufficio, l'appellato ha evidenziato che la difformità tra le motivazioni ed il dispositivo è attribuibile ad un errata impaginazione della pronuncia riguardante l'anno 2003 con quella relativa al 2004, le cui vertenze erano state trattate nella medesima udienza, e che essa può comunque formare oggetto di istanza per correzione di errore materiale. L'appellato ha eccepito anche l'avvenuta formazione del giudicato in relazione all'Irap connessa alla ripresa dei costi addebitati dalla somministrante, essendosi limitata l'agenzia delle entrate a trattare l'argomento solo in relazione all'Iva. Nel merito, l'appellato ha evidenziato che la mancanza di autorizzazione in capo al somministrante, pur comportando l'applicazione delle sanzioni previste dalla legislazione sul lavoro, non poteva impedire al, Gruppo Consortile di effettuare quei servizi, peraltro documentati da contratti, sicuramente resi perché i lavoratori erano stati anagraficamente individuati ed i tempi di lavoro erano stati annotati in appositi brogliacci. Inoltre, l'appellante ha osservato che anche nel caso in cui il somministrante non sia provvisto dei requisiti previsti dalla legge, non - può essere ipotizzata l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra il lavoratore somministrato e l'azienda utilizzatrice in quanto l'art. 27 della legge Biagi attribuisce la facoltà ai soli lavoratori di richiederlo giudizialmente, lavoratori che, nel caso di specie, non lo hanno chiesto. In relazione al contenuto delle fatture, l'appellata società ha evidenziato, da un lato, che il rapporto così documentato era stato individuato dalla Guardia di finanza, la quale aveva ricostruito la qualità e la quantità dei servizi prestati e, dall'altro lato, che il

contenuto delle fatture era stato ritenuto sufficiente dall'ufficio per ammettere la detrazione dei costi dall'imponibile Ires.

Con l'appello incidentale, la società contribuente censura la sentenza impugnata (a) per, omessa ed erronea valutazione delle censure prospettate in primo grado in ordine all'illegittimità dell'avviso di accertamento in, quanto fondato su un PVC redatto dalla Guardia di finanza che aveva operato in assenza di uno specifico ordine di servizio per l'annualità 2003 e per un periodo superiore a quello previsto dalla legge, violando, in tal modo, i diritti del contribuente di cui all'art. 12 della L. n. 212/2000; (b) per difetto di motivazione sulla eccepita carenza del requisito della gravità, precisione e concordanza delle presunzioni sulle quali si fonda il convincimento che il Gruppo Consortile avrebbe gonfiato le fatture da lei emesse, avendo la società contribuente contestato la valenza probatoria dei brogliacci analizzati dalla Guardia di finanza; (c) per mancata pronuncia in ordine al computo delle sanzioni in quanto, a seguito della sentenza di primo grado, la più, grave, rilevante al fine dell'applicazione del principio del cumulo, disciplinato dall'art. 12 del D.lgs. n. 472/1997,; era divenuta quella relativa all'Irap.

La discussione della causa è avvenuta in pubblica udienza in data odierna.

### **Motivi della decisione**

1. La richiesta riunione del giudizio non appare opportuna stante la parziale delle questioni dedotte. Gli effetti della riunione sono comunque perseguiti con la trattazione delle due cause nella medesima udienza.

2. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di nullità della sentenza impugnata a causa dell'errore commesso con l'indicazione, nel dispositivo e nella motivazione, delle somme relative all'avviso di accertamento dell'anno 2004 e non al 2003, in quanto con l'appello principale e quello incidentale sono state riproposte tutte le questioni del giudizio di primo grado e, quindi, con quello di impugnazione, possono essere corretti anche i denunciati errori.

3. Non appaiono fondate neppure le questioni preliminari prospettate con l'appello incidentale, riguardanti la nullità dell'avviso di accertamento in quanto la Guardia di finanza aveva operato in assenza di uno specifico ordine di servizio per l'annualità 2003 e per un periodo di tempo superiore a quello previsto dalla legge.

3.1 Sulla prima delle suddette eccezioni, l'art. 12 della L. n. 212/2000, comma 2, stabilisce che "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda".

Dal PVC constatazione versato in atti emerge che i verificatori avevano motivato l'accesso ai locali aziendali con la necessità di "acquisire" e reperire la documentazione contabile ed eventualmente quella extracontabile della società" e di "individuare ed identificare tutti i lavoratori presenti all'interno dei locali aziendali".

Di conseguenza, la società contribuente era stata resa edotta delle ragioni della verifica e l'asserita assenza di uno specifico ordine di servizio, non; essendo previsto dall'invocato art. 12 della L. n. 212/2000, non rileva al fine della legittimità delle operazioni compiute dai militari della Guardia di finanza.

3.2 Il quinto comma del citato art. 12 prevede che "La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale

periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni".

La sopra riportata norma pone il limite di trenta giorni, prorogabili di altri trenta, alle verifiche "presso" l'azienda, e, con ciò, tende a limitare non la durata complessiva delle indagini, ma solo gli effetti pregiudizievoli connessi alla permanenza, cioè all'effettiva presenza, nei luoghi di lavoro, del personale civile e militare addetto ai controlli (Cass. n.19692/2011).

Dagli atti emergono le date iniziali e finali della verifica (rispettivamente, 14.01.200 e 19.03.2009), non anche i giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la società contribuente.

In mancanza di tale prova, gravante sull'appellato incidentale che ha prospettato la questione, la censura non può trovare accoglimento.

3.3 Le operazioni di verifica ed il conseguente avviso di accertamento non potrebbero essere considerati illegittimi neppure nel caso in cui per l'accesso ai locali aziendali fosse necessario l'ordine di servizio e se i verificatori avessero superato, senza motivo, i trenta giorni sopra menzionati, in quanto il sesto comma dell'art. 12 della L. n. 212/2000 non sanziona dette violazioni con la nullità degli atti compiuti, ma legittima il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori abbiano proceduto con modalità non conformi alla legge, a rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13 della medesima legge.

4. L'appello dell'ufficio, non essendo fondato, non può trovare accoglimento.

4.1 Il contratto di somministrazione posto in essere da soggetto a ciò non abilitato è nullo ai sensi dell'art. 21, comma 4, del D.lgs. n. 276/2003, il quale prevede detta nullità nel caso in cui manchi la forma scritta nella quale, ai sensi del primo comma del medesimo articolo, deve comparire anche gli estremi dell'autorizzazione rilasciata al somministratore.

4.1.a La nullità del contratto di somministrazione non impedisce al committente di detrarre dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai servizi ricevuti nell'esercizio dell'impresa.

Infatti, da un lato, la somministrazione, anche se illecita, è imponible al tributo in quanto contemplata dall'art. 3 del DPR n. 633/1972, secondo il quale, costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Dall'altro lato, gli effetti tributari della nullità del contratto sono regolati dall'art. 26 del DPR n. 633/1972, comma 2, secondo il quale se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla annotazione nei registri delle fatture, viene meno in conseguenza di dichiarazione di nullità, il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola sul registro degli acquisti ed il committente, che abbia già registrato l'operazione nel suddetto registro, deve in tal caso annotare la variazione sul registro delle fatture emesse.

Di conseguenza, negare all'utilizzatore la possibilità di detrarre l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa violerebbe il principio della neutralità fiscale del tributo, atteso che non emerge dagli atti il mancato assolvimento degli obblighi sostanziali (versamento del tributo da parte del somministrante) previsti dalla normativa nazionale e comunitaria.

4.1.b L'art. 21, comma 4, del D.lgs. n. 276/2003 prevede che, in caso di contratto di somministrazione nullo, i lavoratori sono considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore.

La novazione ex lege del rapporto era già prevista dalla L. n. 1369/1960 nel caso di interposizione fittizia della mano d'opera, novazione che comportava la sostituzione del datore di lavoro reale (committente) al datore di lavoro' apparente (appaltatore), senza la liberazione di quest'ultimo dagli obblighi nascenti dal rapporto novato (Cass. n. 1080/1987).

Di conseguenza, l'onere dell'utilizzatore di considerare i lavoratori come se fossero stati ex tunc alle proprie dipendenze è posto solo a tutela di questi ultimi e, quindi, non rende oggettivamente inesistenti le prestazioni rese nell'adempimento del rapporto plurilaterale intercorso, la cui permanenza viene invece confermata dalla facoltà di detti lavoratori, e degli entri previdenziali, di rivolgersi ad entrambi i soggetti datoriali per il soddisfacimento dei rispettivi diritti.

4.1.c Non appare rilevante nel caso di specie neppure la ipotizzata assimilazione, ai fini Iva, della somministrazione illecita al prestito di personale in quanto ciò presuppone, ai fini della non imponibilità ad Iva, che il somministrante riceva solo il rimborso delle spese sostenute, circostanza che, invece, non emerge dagli atti.

Al contrario, tenendo conto delle retribuzioni previste all'epoca dai contratti collettivi di lavoro, il compenso orario di € 10,10 pattuito per l'anno 2003 (doc. 8 del PVC) appare comprensivo anche di una quota di utile dell'impresa somministrante.

4.2 L'ecceppata genericità della descrizione che compare sulle fatture' di acquisto non legittima il disconoscimento della detrazione dell'Iva assolta a titolo di rivalsa.

Infatti, la disposizione di cui all'art. 21 del DPR n. 633/1972, secondo la quale dalla fattura deve emergere la natura, qualità e quantità dei servizi resi, è finalizzata alla evidenziazione della riferibilità all'esercizio dell'impresa dei servizi resi dall'emittente.

Nel caso di specie, detta riferibilità è stata evidenziata con la frase "servizi effettuati per vs. ordine e conto nel mese di..." che compare sulle fatture, in quanto la tipologia dei servizi emerge dal contratto in essere tra le parti, il quale precisa anche il compenso orario sul quale è stato poi addebitato il compenso addebitato.

Di conseguenza, la sopra riporta descrizione è sufficiente per realizzare le finalità perseguite dal dettato normativo.

4.3 L'infondatezza della ripresa n esame si riflette non solo nell'ambito Iva, ma anche dell'Irap.

Con l'avviso di accertamento questa voce di spesa era stata considerata di lavoro dipendente non detraibile ai fini della quantificazione del valore della produzione industriale.

Ciò non appare fondato in quanto, come già evidenziato al paragrafo 3.1.b, l'onere dell'utilizzatore di considerare i lavoratori come se fossero stati ex tunc alle proprie dipendenze non rende oggettivamente inesistente il precedente rapporto plurilaterale e le prestazioni rese nel suo adempimento.

Di conseguenza, le spese addebitate dal somministrante privo di autorizzazione vanno considerate ai fini Irap prestazioni di servizi, come tali detraibili e ciò anche al fine di evitare una duplicazione del tributo già corrisposto, nulla emergendo in contrario dagli atti, dal suddetto somministrante, in ottemperanza della normativa vigente.

5. Neppure l'appello incidentale può trovare accoglimento.

Al PVC sono stati allegati (doc. 5) degli elenchi mensili, contenenti il numero di ore del personale somministrato dal Gruppo Consortile ai propri clienti e (doc. 8) le fatture d'acconto e di saldo emesse mensilmente da detto Gruppo Consortile all'appellata incidentale.

Dalla suddetta documentazione emerge che con le fatture a saldo erano stati addebitati importi superiori a quelli ottenuti dalla valorizzazione delle ore lavorate in ciascun mese al compenso orario pattuito e che le differenze, di ammontare corrispondente agli acconti, erano, nell'anno, pari alla somma indicata nell'avviso di accertamento.

La provenienza della suddetta documentazione dalla somministrante e certificata dalla Guardia di finanza alla quale, data la qualifica di pubblico ufficiale, deve essere attribuita fede privilegiata, e la evidenziata corrispondenza con il solo saldo delle fatture attribuisce credibilità al contenuto della documentazione stessa, contenuto non smentito della società contribuente, la quale deve essere ritenuta a conoscenza delle ore di lavoro prestate dai lavoratori somministrati a proprio favore.

Detta documentazione, pertanto, appare sufficiente per provare l'addebito delle prestazioni lavorative non effettuate, e le correzioni manuali risultanti dagli elenchi delle ore non ne affievoliscono il valore probatorio perché, in mancanza di indicazioni contrarie, sono da ascrivere all'opera di revisione effettuata prima dell'emissione delle fatture.

Di conseguenza, il rilievo in esame deve essere confermato con i conseguenti effetti sul reddito imponibile ad Ires, sul valore della produzione industriale rilevante per l'Irap e sull'Iva dovuta per l'anno 2003.

6. La conferma dell'avviso di accertamento per quanto riguarda la fatturazione di prestazioni non effettuate (di € 217.000) e l'annullamento della ripresa connessa alla somministrazione di mano d'opera da impresa non a ciò autorizzata (€ 353.559,59) rende necessaria la riliquidazione, da parte dell'Ufficio, delle sanzioni irrogate, riliquidazione da effettuare tenendo conto del principio della continuazione previsto dall'art. 12 del D.lgs. n. 472/1997 in relazione a tutte le annualità coinvolte nella medesima violazione.

7. Gli errori materiali contenuti nella sentenza di primo grado rendono necessaria la riformulazione del dispositivo.

8. Il mancato accoglimento delle eccezioni preliminari prospettate dalla società contribuente ed il parziale annullamento dell'avviso impugnato costituiscono giustificati motivi per l'integrale compensazione, tra le parti, delle spese del doppio grado di giudizio.

#### **P.Q.M.**

In parziale riforma della sentenza impugnata:

1. Annulla l'avviso di accertamento per quanto riguarda la ripresa di € 353.559,59 per somministrazioni di mano d'opera rese da impresa a ciò non autorizzata, con i correlativi riflessi sull'Iva e sulle sanzioni irrogate, e lo conferma nel resto;

2. Compensa per intero, tra le parti, le spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.