



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI REGGIO NELL'EMILIA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CROTTI	MASSIMO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE BIASE	COSTANZA	Relatore
<input type="checkbox"/>	GRANATO	PASQUALE	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

IN PUBBLICA UDIENZA

- sul ricorso n. _____
spedito il 18/03/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° _____ -ALTRO 2012
contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dal ricorrente: _____

difeso da:
ZAMBELLO DOTT. GIUSEPPE
VIALE TANARA 5 43100 PARMA PR

- sul ricorso n. _____
spedito il 18/03/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° _____ IVA-ALTRO 2011
contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dal ricorrente: _____

difeso da:
ZAMBELLO DOTT. GIUSEPPE
VIALE TANARA 5 43100 PARMA PR

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 197/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

10/09/2015 ore 09:00

N°

450.02.15

PRONUNCIATA IL:

10 SET. 2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

26 NOV. 2015

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
(Sergio Cima)

Ricorsi assegnati a sentenza sulle seguenti conclusioni:

per il ricorrente:

"chiede che l'Ill.ma Commissione Tributaria e Provinciale adita, previa ogni declaratoria del caso e di legge, voglia annullare l'avviso di accertamento impugnato in quanto illegittimo ed infondato per mancanza di presupposti oggettivi con conseguente sgravio di tutte le somme a qualsiasi titolo addebitate";

per l'Ufficio:

"chiede a codesta onorevole Commissione tributaria provinciale:

(...) – nel merito:

1) il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio".

FATTO E DIRITTO

1) Con ricorsi depositati in data 18/3/2015 e 20/3/2015, indi riuniti, la società _____, in liquidazione, con sede in _____ in persona del liquidatore Avv. _____, impugnava gli avvisi di accertamento in epigrafe indicati relativi ad IRES, IRAP ed IVA con cui l'Ufficio aveva determinato le maggiori imposte, interessi e sanzioni in complessivi €.461.391,29, quanto all'anno d'imposta 2011 ed in complessivi €.350.071,97, quanto all'anno d'imposta 2012.

Gli avvisi erano stati emessi a seguito dell'accesso dell'Ufficio presso la sede della società ricorrente ed all'esito dell'esame delle relative risultanze.

Ne erano scaturiti cinque rilievi con riguardo all'anno 2011 e un

Carrozzini

rilievo con riguardo all'anno 2012.

In particolare, con riferimento all'anno 2011 l'Ufficio aveva contestato:

- ai fini IRES ed IRAP:

-- la deduzione di costi non inerenti ammontanti ad €.70.000,00 relativi a consulenze commerciali prestate dalla società _____, (recupero n°1);

-- la deduzione di costi non inerenti ammontanti ad €.12.000,00 relativi al contratto di locazione di immobile con destinazione residenziale in uso all'amministratore della società _____ in allora _____ (recupero n°2);

-- la indeducibilità di oneri finanziari ex art.96 TUIR ed ex art.5 D.Lgs. 446/1997 ammontanti ad €.7.556,63 (recupero n°3);

-- la indeducibilità di costi relativi al personale amministrativo dipendente della società _____, impiegato nell'attività della _____, costi a quest'ultima addebitati nella misura del 50% come da relative fatture emesse dalla _____, recupero n°4);

- ai fini I.V.A.:

-- l'erronea adozione del regime di inversione contabile per operazioni imponibili pari ad €.465.919,00 relative alla fornitura e posa in opera di sale operatorie prefabbricate presso l'Azienda Ospedaliera universitaria _____ di _____

ed. 2011

cui al contratto intercorso con l'impresa edile _____ Società
Cooperativa (recupero n°1);

-- l'indebita detrazione dell'I.V.A. pari ad €.30.515,96 esposta
nelle fatture emesse dalla _____, per l'addebito dei costi
di "distacco del personale" dipendente dalla _____
presso la azienda della società ricorrente (recupero n°2);

-- l'emissione di fatture illegittimamente non contemplanti
l'I.V.A. relative ad asserite cessioni intracomunitarie con
conseguente recupero a tassazione dell'importo di
€.18.276,88, in applicazione dell'aliquota ordinaria
sull'imponibile di €.87.906,87 complessivo esposto nelle
fatture in questione (recupero n°3);

- con riferimento all'anno 2012, ai fini I.V.A.:

- l'erronea adozione del regime di inversione contabile per
operazioni imponibili pari €.1.054.900,00 relative alla
fornitura e posa in opera di sale operatorie prefabbricate
presso gli _____ di cui al contratto
stipulato con la società ' _____';

- con riferimento ad entrambi gli anni di imposta:

- la onerosità e sproporzione delle sanzioni irrogate.

2) Nei ricorsi introduttivi la società contribuente lamentava
l'illegittimo recupero dell'IRPEF e dell'IRAP in quanto tutti i costi
dedotti sarebbero inerenti l'attività di impresa volta che:

- il "riaddebito" da parte della _____ dei costi per
consulenze prestate dalla società _____

Adrover

sarebbero stati sostenuti in forza di un incarico conferito dalla prima a favore della seconda affinché quest'ultima effettuasse la valutazione di convenienza della operazione di acquisizione da parte della _____ della maggioranza delle quote di partecipazione nella _____ (recupero n°1);

- gli esborsi relativi al contratto di locazione dell'immobile già in uso all'ex amministratore _____ erano stati sostenuti anche nell'interesse della ricorrente la quale aveva utilizzato l'immobile locato per le "necessità aziendali" (recupero n°2);

- gli esborsi relativi al "riaddebito" dei costi per il personale dipendente della _____ impiegato nell'azienda della _____

era stato effettuato sulla scorta del contratto intercorso tra le società suddette avente ad oggetto prestazioni di servizi (recupero n°4).

In ogni caso, con riguardo al primo dei recuperi menzionati, la società _____ aveva imputato ai ricavi gli importi corrisposti dalla ricorrente, ricavi che erano, quindi, già stati assoggettati a tassazione da parte della _____, per cui l'Erario non avrebbe patito alcun danno.

Con riguardo, poi, ai tre rilievi I.V.A. la ricorrente esponeva che:

- il regime di inversione contabile era stato correttamente adottato;
- infatti essa _____ non si era limitata ad effettuare una mera fornitura di materiali abitualmente commercializzati, bensì aveva realizzato la progettazione della

Carabinieri

- sala operatoria secondo le specifiche richieste della committente che rispondevano a concrete e peculiari esigenze;
- aveva altresì fornito i materiali per la realizzazione delle sale operatorie e coordinato l'attività di tutti coloro che avevano operato nel cantiere per la installazione ed il montaggio dei componenti con la assunzione della responsabilità per la realizzazione dell'opera;
 - in ogni caso, l'entità delle sanzioni irrogate sarebbe del tutto sproporzionato.

Chiedeva pertanto l'accoglimento delle conclusioni innanzi riportate.

3) La ricorrente depositava memorie integrative nelle quali ribadiva i motivi di doglianza e chiedeva la verifica dei poteri e delle funzioni degli accertatori.

4) I ricorsi sono fondati con riguardo ai rilievi di illegittima adozione del regime di inversione contabile mentre sono infondati con riguardo agli altri motivi di impugnazione.

La disamina che segue prende in considerazione anzitutto i rilievi concernenti il *reverse charge* comuni ad entrambi gli anni di imposta in contestazione.

A) Il 28/10/2010 la ricorrente ha stipulato con la società ' Coop., con sede in _____ l'11/4/2012 con la _____ S.P.A., con sede in _____, due contratti.

Dall'esame del loro contenuto deve trarsi la conclusione che si tratta di contratti di subappalto aventi ad oggetto non la mera fornitura di

Erasmus

materiali, bensì la realizzazione di opere con peculiari connotati realizzate previa progettazione della complessa attività di installazione delle strutture, con il coordinamento affidato a

di tutti i soggetti che hanno operato nel cantiere. Gli elementi sulla base dei quali questa Commissione è pervenuta al convincimento sulla fondatezza delle ragioni della contribuente sono di seguito descritti.

Quanto al contratto 28/10/2010:

- la Coop. quale "committente" ha affidato in "subappalto" alla la realizzazione di sale operatorie che la prima era stata incaricata di costruire dalla stazione appaltante, azienda ospedaliero-universitaria

- precisamente: si è obbligata:

-- alla "fornitura e posa in opera" di dette "sale operatorie prefabbricate comprensive di pareti in metalcristallo pral-lab antibatterico e in laminato hpl, degli accessori a parete, delle porte, dei controsoffitti e delle attrezzature biomedicali di tipo "fisso";

-- alla "progettazione costruttiva ed integrata dei vari elementi da inserire nei comparti operatori e di terapia intensiva" da eseguirsi da un tecnico abilitato a sensi di legge il quale doveva "uniformarsi alle eventuali prescrizioni e raccomandazioni del Committente e della Direzione Lavori";

-- alla assistenza ai lavori sino alla ultimazione degli stessi;

-- alla "installazione, senza oneri aggiuntivi, degli arredi

El Bares

complementari (banconi e lavabi) di fornitura del committente, da integrare con le parti;

-- al "coordinamento con le ditte impiantistiche nominate dal committente per le opere oggetto del presente contratto";

-- alla custodia dei materiali e strumenti di sua proprietà presenti sul cantiere;

-- a prestare la propria adesione "alle iniziative interne di formazione professionale e sicurezza sui luoghi di lavoro, promosse dalla Stazione appaltante e/o dal committente";

-- ad eseguire "i lavori oggetto del presente contratto realizzati a perfetta regola d'arte, atti all'uso e collaudabili";

-- all'assistenza al collaudo;

-- alla consegna delle certificazioni relative ai materiali impiegati e delle dichiarazioni di conformità delle installazioni;

-- alla verifica dei lavori in contraddittorio.

Le disposizioni finali rinviano, infine, alle norme disciplinanti l'appalto per quanto non espressamente convenuto dalle parti.

Quanto al contratto 11/4/2012, benché congegnato diversamente dal primo, anch'esso non lascia adito a dubbi in ordine alla sua sussunzione nella tipologia del negozio di subappalto per la realizzazione di un *opus* del tutto peculiare.

L'*opus* in questione costituisce una parte dei complessi lavori commissionati ad una ATI, di cui la _____ S.P.A. era la capofila - mandataria, da parte della stazione appaltante.

Elia D'Amico

da realizzarsi nel presidio degli § _____

La clausola n°2 descrive i lavori ed i materiali da impiegare.

Le caratteristiche di ciascun componente variano l'uno dall'altro senza alcun riferimento a merci di produzione seriale.

La clausola n°3 prevede gli "oneri integrativi" a carico della esecutrice - ricorrente fra i quali:

- "la programmazione delle risorse da impiegare nell'esecuzione dei lavori";
- "la direzione e gestione del personale operate" in "coordinamento con eventuali" altri "subappaltatori";
- la nomina del responsabile di cantiere;
- la nomina di un unico coordinatore dei lavori abilitato a ricevere le comunicazioni;
- la dotazione dei dispositivi di sicurezza dei dipendenti e del materiale di consumo;
- il trasporto del personale;
- il trasporto e lo smaltimento dei materiali residui;
- la realizzazione di connessioni telefoniche ed internet negli uffici;
- la realizzazione degli spogliatoi e di locali doccia per il personale.

È di tutta evidenza che consimili pattuizioni non possono che configurare contratti di subappalto suscettibili di inversione contabile ex art.17, VI co., lett. a, DPR 633/1972.

La domanda della contribuente deve pertanto essere accolta *in parte qua*.

Diversamente gli ulteriori recuperi IRES, IRAP ed IVA devono



ritenersi legittimi.

Preliminarmente va rilevato che il recupero n°3 IRES ed IRAP - anno 2011 - inerente oneri bancari e finanziari indeducibili ex art. 5 D.Lgs. 446/1997 non è stato oggetto di doghianza, per cui l'avviso è divenuto sul punto definitivo.

Il recupero n°1 IRES ed IRAP - anno 2011 - è legittimo perché i costi dedotti dalla ricorrente non si appalesano inerenti l'attività di impresa sulla scorta della documentazione probatoria fornita.

Infatti le prestazioni di consulenza commerciale rese da _____
_____ non sono supportate da un contratto intercorso tra quest'ultima e _____, bensì tra la _____
_____ la_____

La ricorrente ha sostenuto che parte delle prestazioni ivi convenute sono state svolte nel suo interesse per cui i compensi le sarebbero stati correttamente addebitati dalla _____

Nessun elemento probatorio idoneo a confortare la prospettazione è stato però offerto.

Altrettanto deve dirsi per le prestazioni eseguite dallo studio Baldi.

Infine, l'attività che sarebbe stata resa dall'Amministratore unico della _____, in favore di _____ è anch'essa priva di adeguato e convincente supporto.

Il recupero n°2 IRES - anno 2011- avente ad oggetto la deduzione di canoni locatizi, appare anch'esso incensurabile alla luce dell'art. 95, II co, TUIR, applicabile nella fattispecie.

Il recupero n°4 - IRAP 2011 - ed il recupero n°2 - IVA 2011 -



discendono dalla ritenuta indeducibilità dall'IRAP ex art. 5 D.Lgs. 446/1997 dei costi per il distacco del personale dipendente da altra azienda.

La ricorrente asserisce che nel caso in esame non si tratterebbe di "riaddebito" dei costi del personale dipendente della _____ ma di prestazione di servizi il cui corrispettivo è stato commisurato al costo del personale che tali servizi ha reso.

Senonché in primo luogo la contribuente non ha versato in atti il contratto relativo (all. n°10 pvc) da cui potevano trarsi elementi probatori utili al decidere.

Agli atti vi sono invece le relative fatture e le "schede" recanti i conteggi del costo del personale contabilizzato nell'ammontare del 50% a carico della contribuente.

Orbene se tale ammontare concretasse il corrispettivo di una prestazione di servizi, esso non risponderebbe a criteri di economicità.

In altre parole se la _____ avesse fornito servizi amministrativi a favore della contribuente per il tramite del proprio personale, come prospettato dalla contribuente, tali servizi secondo le regole di mercato avrebbero dovuto essere compensati con una somma remunerativa del costo maggiorata di un adeguato ricarico o guadagno.

Alla luce delle emergenze documentali appare dunque che il negozio in esame concreti la fattispecie di "prestito di personale" in forza del quale la distaccante ne "riaddebita" alla distaccataria il mero costo.

Manfredi

