



Avviso di accertamento e verbale della Dtl: onere della prova a carico delle Entrate

Massimo Menegotto *Avvocato giuslavorista, Studio legale Mdp Associati di Vicenza*

S La quinta sezione della Commissione tributaria di Vicenza conferma il costante orientamento della Commissione in tema di onere probatorio, secondo il quale, nell'ipotesi di ripresa fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate basata in via esclusiva sulle conclusioni contenute in un verbale della Direzione territoriale del lavoro, non è sufficiente il mero richiamo da parte dell'Ufficio alle conclusioni ivi contenute, essendo viceversa necessario che l'Agenzia delle Entrate fornisca prova precisa delle proprie pretese e dei propri assunti

**Commissione tributaria di Vicenza,
sez. V, 7 settembre 2013, n. 75/05**

*Giud. Rel. dott. Marco Buricelli; Ric. M.H. Srl;
Res. Agenzia delle Entrate.*

Verbale Dtl - Somministrazione fraudolenta di manodopera - Avviso di accertamento - Ripresa fiscale - Indeducibilità dei costi - Onere della prova

In tema di onere della prova, il semplice richiamo operato dall'Agenzia delle Entrate nel proprio avviso di accertamento alle conclusioni contenute in un precedente verbale della Direzione territoriale del lavoro e/o la semplice allegazione del relativo verbale, non hanno alcuna valenza probatoria, nemmeno di semplice presunzione e, come tali, sono insufficienti, sul piano probatorio a supportare la pretesa fiscale dell'Ufficio.

Il caso

La ricorrente, società operante nel settore della carpenteria per l'edilizia, riceveva nel corso del 2012 un avviso di accertamento relativo all'anno 2007 da parte dell'Agenzia delle Entrate, Direzione provin-

ciale di Vicenza, con il quale l'Ufficio determinava, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973, un maggior reddito di impresa per circa 40.000,00 euro e, conseguentemente, rideterminava gli importi asseritamente dovuti dall'azienda a titolo di Ires, Irap ed Iva per complessivi 28.000,00 euro e, contestualmente, irrogava una sanzione amministrativa pecuniaria di 20.000,00 euro.

Come espressamente indicato nell'avviso di accertamento, la pretesa dell'Ufficio si basava, in via esclusiva, sulle conclusioni contenute in un precedente verbale conclusivo degli accertamenti in materia di lavoro, assistenza e previdenza sociale dell'agosto 2010 redatto dall'allora Direzione provinciale del lavoro di Vicenza.

Nell'esaminare i rapporti esistenti tra la società ricorrente e la società cooperativa che, nel corso del 2007 e 2008, aveva effettuato lavori di facchinaggio presso M.H. Srl, gli ispettori della Dpl, ritenuto che la cooperativa non avrebbe apportato capitali, materiali, macchinari o attrezzature e nemmeno autonoma gestione aziendale, né avrebbe assunto alcun rischio d'impresa, hanno dedotto che la medesima si sarebbe limitata a fornire semplice manodopera da inserire nel ciclo produttivo dell'azienda, al pari degli altri dipendenti della società; si sarebbe dunque trattato di una mera fornitura di manodopera, peraltro fraudolenta, vietata dalla legge.

A detta dei verbalizzanti della Dpl, infatti, la cooperativa avrebbe illecitamente operato come agenzia per il lavoro, non essendo in possesso della prescritta autorizzazione di cui all'art. 4 del decreto legislativo n. 276/2003, ipotesi di somministrazione abusiva prevista dall'art. 18 del decreto legislativo n. 276/2003⁽¹⁾ che, a sua volta rientra nel più ampio ambito della somministrazione irregolare disciplinata dall'art. 27 del D.Lgs.

(1) Art. 18, D.Lgs. n. 276/2003: « 1. L'esercizio non autorizzato delle attività di cui all'articolo 4, comma 1, lettere a) e b), è punito con la pena dell'ammenda di euro 50 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di lavoro. Se vi è sfruttamento dei minori, la pena è dell'arresto fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sesto. L'esercizio non autorizzato delle attività di cui all'articolo 4, comma 1, lettera c), è punito con la pena dell'arresto fino a sei mesi e dell'ammenda da euro 1.500 a euro 7.500. Se non vi è scopo di lucro, la pena è dell'ammenda da euro 500 a euro 2.500. Se vi è sfruttamento dei minori, la pena è dell'arresto fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sesto. L'esercizio non autorizzato delle attività di cui all'articolo 4, comma 1, lettere d) ed e), è punito con l'ammenda da euro 750 ad euro 3.750.

276/2003⁽²⁾ e poiché hanno ritenuto, che detta somministrazione illecita di manodopera sarebbe stata posta in essere allo scopo di lucrare, eludendo le norme inderogabili di legge e del Ccnl, hanno ritenuto sussistente la più grave ipotesi di somministrazione fraudolenta. In considerazione di tali conclusioni l'Agenzia delle Entrate, tenuto conto della circolare del Ministero del lavoro 7/2005, secondo la quale i lavoratori illecitamente somministrati vanno considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'utilizzatore e ritenendo quindi che i lavoratori inviati dalla cooperativa dovessero essere considerati tutti dipendenti di M.H., così come asserito dalla Dpl di Vicenza, hanno rideterminato il reddito dell'impresa ritenendo che i costi sostenuti per il pagamento delle fatture della cooperativa non fossero deducibili. La società M.H. impugnava il predetto avviso avanti la Commissione tributaria di Vicenza eccependo, tra le altre cose, la carenza probatoria della ripresa fiscale in quanto, a suo dire, sfornita di valido supporto probatorio. La ricorrente rilevava infatti che la pretesa dell'Ufficio traeva origine, in via esclusiva, da un verbale di accertamento della Dpl di Vicenza, le cui conclusioni erano state pedissequamente copiate nell'avviso di accertamento oggi impugnato; l'Agenzia delle Entrate non aveva infatti effettuato alcuna concreta verifica circa la bontà e la veridicità delle risultanze del suddetto verbale, limitandosi semplicemente ad avallare aprioristicamente le conclusioni ivi formulate. La società evidenziava quindi alla Commissione che era cosa nota e pacifica che i

verbali della Dpl, così come quelli dell'Inps e/o dell'Inail, non avessero alcuna valenza probatoria, neppure di semplice presunzione e, pertanto, il verbale richiamato dall'Agenzia delle Entrate non poteva, di per se stesso, costituire prova del fondamento e della legittimità delle somme pretese. A supporto dei propri assunti la società ricorrente richiamava la giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo la quale: «*il verbale redatto dal pubblico ufficiale incaricato di ispezioni circa l'adempimento degli obblighi contributivi, mentre fanno piena prova, fino a querela di falso, dei fatti che egli attesti essere avvenuti in sua presenza o essere stati da lui compiuti, non hanno alcun valore probatorio pre-costituito - neanche di presunzione semplice - riguardo alle altre circostanze in esse contenute*»⁽³⁾ ed il conforme e costante orientamento della stessa Commissione tributaria di Vicenza⁽⁴⁾, nonché un precedente specifico, sempre della Commissione tributaria di Vicenza⁽⁵⁾. L'Agenzia delle Entrate depositava le proprie controdeduzioni asserendo che: «*in capo all'amministrazione Finanziaria non incombe alcun obbligo di accertare la veridicità delle violazioni che sono già state oggetto di accertamento da parte dell'Organo deputato a rilevare infrazioni in materia laboristica. Controparte non può pretendere che l'Ufficio si ingerisca in materie che non le sono proprie e per le quali non avrebbe alcuna competenza (ossia quelle relative ai rapporti di lavoro). Le lagnanze strettamente laboristiche relative al contenuto del verbale ispettivo non possono essere sottoposte al vaglio di codesta Onorevole Commissione e le relative eccezioni dovranno ritenersi inammissibili*».

Se non vi è scopo di lucro, la pena è dell'ammenda da euro 250 a euro 1.250. Nel caso di condanna, è disposta, in ogni caso, la confisca del mezzo di trasporto eventualmente adoperato per l'esercizio delle attività di cui al presente comma.

2. Nei confronti dell'utilizzatore che ricorra alla somministrazione di prestatori di lavoro da parte di soggetti diversi da quelli di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), ovvero da parte di soggetti diversi da quelli di cui all'articolo 4, comma 1, lettera b), o comunque al di fuori dei limiti ivi previsti, si applica la pena dell'ammenda di euro 50 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. Se vi è sfruttamento dei minori, la pena è dell'arresto fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sestuplo.

3. La violazione degli obblighi e dei divieti di cui all'articolo 20, commi 3, 4 e 5, e articolo 21, commi 1 e 2, nonché, per il solo somministratore, la violazione del disposto di cui al comma 3 del medesimo articolo 21, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 250 a euro 1.250.

4. Fatta salve la ipotesi di cui all'articolo 11, comma 2, chi esiga o comunque percepisca compensi da parte del lavoratore per avviarlo a prestazioni di lavoro oggetto di somministrazione è punito con la pena alternativa dell'arresto non superiore ad un anno o dell'ammenda da euro 2.500 a euro 6.000. In aggiunta alla sanzione penale è disposta la cancellazione dall'albo.

5. In caso di violazione dell'articolo 10 trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 38 della legge 20 maggio 1970, n. 300, nonché nei casi più gravi, l'autorità competente procede alla sospensione della autorizzazione di cui all'articolo 4. In ipotesi di recidiva viene revocata l'autorizzazione.

5-bis. Nei casi di appalto privo dei requisiti di cui all'articolo 29, comma 1, e di distacco privo dei requisiti di cui all'articolo 30, comma 1, l'utilizzatore e il somministratore sono puniti con la pena della ammenda di euro 50 per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. Se vi è sfruttamento dei minori, la pena è dell'arresto fino a diciotto mesi e l'ammenda è aumentata fino al sestuplo.

6. Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali dispone, con proprio decreto, criteri interpretativi certi per la definizione delle varie forme di contenzioso in atto riferite al progressivo regime in materia di intermediazione e interposizione nei rapporti di lavoro».

(2) Art. 28, D.Lgs. n. 276/2003: «*Ferme restando le sanzioni di cui all'articolo 18, quando la somministrazione di lavoro è posta in essere con la specifica finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo applicato al lavoratore, somministratore e utilizzatore sono puniti con una ammenda di 20 euro per ciascun lavoratore coinvolto e ciascun giorno di somministrazione*».

(3) Ex pluris Cassazione civile n. 6110/1998.

(4) Comm. tributaria di Vicenza n. 215/5/05 e n. 390/3/06; Commissione tributaria di Vicenza n. 26/04/2011.

(5) Commissione tributaria, sezione VI, sentenza n. 63/06/2012.



La pronuncia

La Commissione tributaria, aderendo alla tesi della società M.H., ha accolto il ricorso dell'azienda contribuente dichiarando la nullità dell'avviso di accertamento impugnato, compensando però le spese di lite. Secondo la Commissione, infatti, l'Ufficio aveva «fatto proprie, sic et simpliciter, alcune apodittiche affermazioni contenute nel verbale di accertamento del nucleo Carabinieri dell'Ispettorato del lavoro di Vicenza come se si trattasse di fatti accertati dai verbalizzanti, come tali sostenuti da fede privilegiata, laddove, per la natura stessa di quelle affermazioni, è indispensabile che l'accertamento dei fatti materiali si sia unito anche a un giudizio sulla loro qualificazione dal punto di vista giuridico. Il fatto che la cooperativa abbia inviato operai per l'esecuzione di lavori presso lo stabilimento della ricorrente (o in altro luogo da questa indicato) può conciliarsi sia con l'ipotesi dell'appalto che con quella della somministrazione di manodopera e per stabilire se si sia trattato della prima o della seconda ipotesi occorrerebbe sapere se nell'esecuzione di quelle lavorazioni gli operai in questione abbiano seguito le direttive impartite dalla cooperativa o se invece sono stati inseriti nel normale ciclo produttivo della ricorrente. Questo particolare, non essendo stato oggetto di contestazione diretta dei verbalizzanti (posto che l'accesso di questi ultimi è avvenuto ad anni di distanza [...]) non può essere assunto come un fatto certo, non bisognoso di una prova specifica, allo stato del tutto assente. Né può opporsi che quel verbale sia divenuto definitivo e, come tale, inoppugnabile. La ricorrente ne ha infatti documentato l'avvenuta impugnazione nella sede competente e, in ogni caso, attesa la piena autonomia della giurisdizione tributaria, è discutibile che un'eventuale inoppugnabilità di atti amministrativi non direttamente impugnabili avanti al giudice tributario possa assumere di fronte a quest'ultimo un'autorità pari al giudicato o a quella di un rapporto tributario resosi definitivo per mancata impugnazione. La Commissione, nel caso in esame, non ha a disposizione elementi di giudizio idonei ad affermare, sia pure con qualche margine di dubbio, che la ricorrente si sia fatta procacciare in modo illegale un lavoratore da un soggetto non autorizzato. Le affermazioni in tal senso contenute nel verbale del nucleo Carabinieri dell'Ispettorato del lavoro di Vicenza e fatte proprie sic et simpliciter dall'Agenzia delle Entrate sono allo stato del tutto sformite di prova».

Considerazioni sulla pronuncia

Sempre più spesso accade che l'Agenzia delle Entrate, facendo proprie le conclusioni contenute nei ver-

balì della Dpl oggi, Direzione territoriale del lavoro, ovvero quelle contenute nei verbali dell'Inps e/o dell'Inail, nei quali vengono contestate, come nel caso di specie, presunte somministrazioni illecite di manodopera e/o vengano disconosciuti dei rapporti di lavoro autonomo con conseguente conversione degli stessi in rapporti di lavoro subordinato e/o venga presunta la sussistenza di rapporti di lavoro subordinato non regolarizzati, effettuati delle riprese fiscali rideterminando il reddito delle imprese. In tali casi l'amministrazione si limita esclusivamente a richiamare le affermazioni contenute nei predetti verbali senza effettuare alcuna concreta e specifica verifica circa il fondamento delle medesime, ritenendo, impropriamente, che tale onere non sarebbe a suo carico. Tale assunto è però, come anche confermato dal costante orientamento della Commissione tributaria di Vicenza, errato e ciò in base ai principi generali dell'onere probatorio, così come disciplinati dall'art. 2697 c.c. secondo il quale: «Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento». È quindi onere dell'Ufficio fornire prova diretta delle proprie pretese, eseguendo autonomamente delle verifiche dirette ad accertare la veridicità degli assunti degli organi ispettivi appartenenti ad altri enti (DdI, Inps ed Inail), non limitandosi quindi a far semplicemente proprie le conclusioni di tali organi.

Ulteriori riflessioni

Tale pronuncia offre peraltro lo spunto per alcune riflessioni in merito alla possibilità da parte delle aziende contribuenti di poter adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa in relazione alle pretese avanzate dall'Agenzia in quei casi in cui, come in quello di specie, la richiesta trae origine da questioni inerenti all'ambito giuslavoristico, dato che nel processo tributario, a differenza di quello civile, non è ammessa la prova testimoniale, strumento probatorio, anche difensivo, di fondamentale importanza nella materia del lavoro. Recentemente la Cassazione⁽⁶⁾, pur ribadendo il divieto di prova testimoniale, sembra aver aperto uno spiraglio in tal senso consentendo che, nel processo tributario, le dichiarazioni rese da terzi siano acquisite e valutate dal giudice come presunzioni semplici. Ci si chiede, però, se tale apertura sia sufficiente o se fosse meglio che il legislatore intervenisse in materia consentendo l'utilizzo della prova testimoniale anche nel processo tributario, quantomeno in quei casi in cui la pretesa dell'Ufficio sia in qualche modo collegata ad una questione giuslavoristica.

(6) Cassazione n. 21305 del 18 settembre 2013.