

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. 71/2026 IRAP 2020

a seguito di discussione e visto il dispositivo n. 263/2026 depositato il 21/04/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Il collegio, accertata la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 47-ter del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, procede alla definizione del contenzioso in esame in forma semplificata.

MOTIVAZIONI

La OMISSIS s.r.l. impugnava in data 10.02.2026 due avvisi di accertamento per IRES, IVA ed IRAP rispettivamente anni 2019 e 2020 a lei notificati in data 20.11.2025 nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, sulla base dei seguenti motivi:

1. Difetto di motivazione e di prova – Violazione degli artt. 2697 c.c., 7, co. 5-bis, d.lgs. 546/1992 e 6-bis, L. 212/2000 (onere probatorio dell'Ufficio e motivazione rafforzata in caso di contraddittorio preventivo).
2. Insussistenza della somministrazione illecita – Genuinità dell'appalto (art. 29 d.lgs. 276/2003 e art. 1655 c.c.), anche alla luce della certificazione del contratto ex artt. 75 ss. d.lgs. 276/2003 e della sentenza del Tribunale del lavoro di Vibo Valentia.
3. In subordine: infondatezza dei rilievi tributari anche in caso di riqualificazione dell'appalto in somministrazione illecita di manodopera (riprese IVA, IRES e IRAP).
4. In estremo subordine: illegittimità e sproporzione delle sanzioni.

Vi era istanza di sospensione, per la quale veniva decisa una trattazione congiunta al merito (come da avviso di trattazione comunicato alle parti in data 6.03.2026), nonché istanza di trattazione in pubblica udienza.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, chiedendo il rigetto sia del ricorso sia della sospensione, sostenendo che gli atti siano adeguatamente motivati e fondati su PVC e su elementi indiziari gravi, precisi e concordanti, evidenziando un sistema di frode fiscale legato a somministrazione illecita di manodopera mascherata da appalti non genuini con utilizzo di fatture per operazioni inesistenti emesse dal Consorzio OMISSIS e detratte o dedotte dalla società. Rispetto ai motivi di ricorso, l'Ufficio replicava che la certificazione della Fondazione Marco Biagi riguarderebbe solo il modello contrattuale e non l'esecuzione e non impedirebbe al giudice tributario di riqualificare il rapporto, richiamando giurisprudenza di Cassazione sull'onere della prova, sulle presunzioni e sull'inesistenza anche giuridica delle operazioni. Inoltre, contestava la rilevanza della sentenza del Tribunale del lavoro e del decreto di archiviazione penale ai fini tributari, affermando l'indetraibilità dell'IVA e l'indeducibilità dei costi per mancanza di certezza e inerenza, con parziale riconoscimento induttivo del costo del personale ai fini IRES basato sull'incidenza del 2021 e confermava la correttezza delle sanzioni applicate con criteri favorevoli e cumulo giuridico. Inoltre, riteneva non provati il fumus ed il periculum per la richiesta cautelare e concludeva chiedendo il rigetto dell'istanza di sospensione ed il rigetto del ricorso con condanna alle spese di giudizio.

La difesa della ricorrente depositava in data 17.04.2026 una breve memoria a sostegno dell'istanza cautelare, tardiva rispetto ai termini e all'udienza del 21.04.2026.

A tale udienza, comparivano i difensori della società ricorrente e dell'Agenzia delle Entrate, che discutevano gli atti di causa nel merito.

1. Il primo motivo è fondato.

Gli avvisi di accertamento impugnati, pur richiamando il PVC e le risultanze delle indagini svolte nei confronti del Consorzio OMISSIS e di soggetti terzi, non espongono in modo puntuale e verificabile gli elementi di fatto dai quali inferire, con specifico riferimento al rapporto intercorso con la ricorrente, la dedotta non genuinità dell'appalto e, conseguentemente, l'inesistenza (anche solo giuridica) delle operazioni fatturate. La motivazione si risolve, in larga parte, in un richiamo per relationem a risultanze istruttorie eterogenee e in affermazioni di carattere generale sul "modello" di frode, senza la necessaria trasposizione sul piano concreto delle modalità esecutive delle prestazioni rese presso la committente. In giurisprudenza è costante il principio per cui l'atto impositivo deve consentire al contribuente di comprendere con chiarezza la pretesa e al giudice di ricostruire l'iter logico-giuridico seguito dall'Amministrazione; il rinvio ad altri atti è ammissibile solo se tali atti siano conosciuti o conoscibili dal destinatario e se, comunque, nell'avviso siano riportati gli elementi essenziali necessari a collegare le risultanze richiamate al caso specifico. Nel caso in esame, invece, la "personalizzazione" dell'addebito nei confronti della OMISSIS s.r.l. resta affidata a formule generiche (operatività del Consorzio; prassi di fatturazione; utilizzo di manodopera) non accompagnate dall'indicazione di fatti-chiave riferiti alla contribuente (tempi, luoghi, modalità di esecuzione, figure aziendali coinvolte, concreta gestione del personale e delle prestazioni) idonei a rendere controllabile la correttezza della riqualificazione operata.

Ne consegue che non risulta assolto l'onere della prova gravante sull'Amministrazione, anche alla luce dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, disposizione che impone all'Ufficio di fornire la prova dei fatti costitutivi della pretesa impositiva e non consente di fondare l'accertamento su mere congetture o su un compendio indiziario "in astratto" non calato sul rapporto oggetto di causa. La fattispecie, inoltre, è stata preceduta dal contraddittorio preventivo: a fronte delle puntuali osservazioni della contribuente – corredate da documentazione e chiarimenti in ordine alla struttura del rapporto contrattuale, alle modalità di esecuzione delle prestazioni e alla certificazione del contratto ex artt. 75 ss. d.lgs. n. 276/2003 – l'Ufficio era tenuto, ai sensi dell'art. 6-bis della L. n. 212/2000, a confrontarsi specificamente con i rilievi difensivi, esplicitando nell'atto conclusivo le ragioni del loro mancato accoglimento e i dati istruttori (se del caso, ulteriori rispetto a quelli già noti) posti a fondamento della ripresa. Nel caso concreto, tale obbligo di "motivazione rafforzata" non risulta rispettato: né negli avvisi né nelle controdeduzioni sono individuati, con sufficiente determinatezza, gli elementi fattuali univoci dai quali desumere (i) l'assenza di un'autonoma organizzazione in capo all'appaltatore, (ii) l'assenza di un effettivo rischio d'impresa, (iii) l'eterodirezione dei lavoratori da parte della committente, (iv) la concreta inesistenza (materiale o giuridica) delle prestazioni fatturate. La carenza motivazionale e probatoria incide sul pieno esercizio del diritto di difesa, impedendo alla parte di misurarsi utilmente con l'addebito e al giudice di verificare la tenuta logica del ragionamento che vorrebbe far discendere, in via automatica, dalla premessa (pregressa o asserita frode del Consorzio) la conclusione (indebita detrazione/deduzione in capo alla ricorrente). Da ciò discende l'illegittimità degli atti impugnati per difetto di prova e di motivazione, con assorbimento di ogni ulteriore profilo preliminare di nullità non espressamente esaminato.

2. Anche il secondo motivo è fondato.

Nel merito, la ripresa muove dall'assunto che i contratti stipulati con il Consorzio OMISSIS integrino meri schermi per una somministrazione illecita di manodopera, con conseguente inesistenza giuridica delle operazioni fatturate. Orbene, la riqualificazione di un appalto in somministrazione presuppone l'accertamento, in fatto, che l'appaltatore non assuma alcuna reale organizzazione dei mezzi e non eserciti un'autonoma gestione del personale impiegato, limitandosi a mettere a disposizione lavoratori eterodiretti dal committente, senza sopportare un effettivo rischio d'impresa. Tale verifica non può essere svolta in termini astratti né per mera derivazione dalle irregolarità eventualmente riscontrate in capo al fornitore, ma

richiede la dimostrazione di circostanze specifiche riferite al singolo rapporto (ad esempio: chi impartiva le direttive operative; chi organizzava turni e presenze; chi gestiva ferie, sostituzioni e disciplina; chi metteva a disposizione mezzi e attrezzature; chi rispondeva del risultato; quali figure di coordinamento erano presenti e con quali poteri). Nel caso di specie, dagli atti non emergono elementi specifici, gravi, precisi e concordanti idonei a dimostrare che, nell'esecuzione concreta del rapporto, la ricorrente abbia esercitato in via stabile e diretta poteri datoriali sui lavoratori formalmente impiegati dall'appaltatore, né che quest'ultimo fosse privo di una propria organizzazione o di un effettivo rischio economico. Il richiamo a presunte irregolarità del Consorzio e a indagini riferite a terzi – pur potendo giustificare approfondimenti o costituire indizi da verificare – non è di per sé sufficiente a riqualificare automaticamente ogni rapporto come somministrazione illecita, occorrendo la puntuale allegazione e prova delle modalità concrete di esecuzione presso la committente. In difetto di tali riscontri, la pretesa riqualificatoria resta apodittica.

La certificazione del contratto ex artt. 75 ss. del d.lgs. n. 276/2003, pur non vincolando in via assoluta il giudice tributario nella qualificazione ai soli fini fiscali, costituisce un elemento oggettivo e qualificato che rafforza l'affidamento del contribuente e, soprattutto, impone all'Amministrazione un onere argomentativo e probatorio particolarmente rigoroso qualora intenda disattenderne l'impianto. In altri termini, non è sufficiente affermare che la certificazione riguardi il "modello contrattuale" e non l'esecuzione: proprio perché la divergenza tra assetto certificato e realtà è un fatto, essa deve essere allegata in modo specifico e provata con elementi concreti riferiti al caso. Nel caso di specie tale dimostrazione non è stata offerta. Manca l'indicazione di circostanze fattuali verificabili (quali specifiche direttive impartite dalla committente, un sistema di gestione turni/presenze in capo alla ricorrente, l'inserimento dei lavoratori nella propria organizzazione con sostanziale sostituzione dei preposti dell'appaltatore, la mancanza di mezzi o di autonomia gestionale dell'appaltatore, ovvero l'assenza di un risultato contrattualmente imputabile all'appaltatore) idonee a sorreggere la riqualificazione. Ne consegue che il presupposto della ripresa (somministrazione illecita mascherata da appalto) non è dimostrato.

Inoltre, le sommarie informazioni testimoniali rese da OMISSIS OMISSIS (verbale del 30.12.2024, in atti) non risultano idonee a corroborare l'assunto dell'Ufficio circa l'eterodirezione dei lavoratori da parte della committente e la conseguente non genuinità dell'appalto. In particolare, in risposta alla domanda sulle mansioni svolte nel periodo 2018–2022, il dichiarante riferisce di essere stato «tenuto a monitorare le prestazioni svolte dagli altri dipendenti; ciò in quanto risultavo referente della cooperativa che, a suo tempo, gestiva il personale», cooperativa indicata come "OMISSIS" ovvero "OMISSIS" (verbale cit., pag. 2: risposta a «Che attività svolgeva negli anni dal 2018 al 2022 e con quali mansioni?»). Quanto, poi, alle direttive e all'organizzazione della prestazione connessa a tale mansione gestionale, egli dichiara che «venivo monitorato e, di conseguenza, mi venivano impartite disposizioni direttive da tale Sig. OMISSIS» (verbale cit., pag. 2: risposta a «Per lo svolgimento della sua attività lavorativa: chi le impartiva le direttive; chi era responsabile dell'organizzazione...?»); tuttavia, tale passaggio non risulta specificamente valorizzato dall'Ufficio nell'avviso, mancando l'indicazione dell'identità e del ruolo del predetto soggetto, nonché la spiegazione del nesso logico per cui le "disposizioni" in parola dovrebbero essere ricondotte all'esercizio di poteri datoriali in capo alla OMISSIS s.r.l. e, quindi, alla dedotta somministrazione illecita. Ancora, quanto alla gestione amministrativa del rapporto, egli precisa che «le buste paga venivano recapitate telematicamente, per email, dalla società cooperativa» (verbale cit., pag. 2: risposta a «Chi le consegnava le buste paga nei periodi di occupazione?»). Inoltre, a seguito dell'esibizione di una comunicazione della OMISSIS S.c.a.r.l. datata 01.05.2019, relativa alla nomina del OMISSIS quale «responsabile / referente della società» presso la struttura, lo stesso riconosce il documento e dichiara: «Sì, riconosco il documento ... La firma di accettazione è mia» (verbale cit., pag. 2), aggiungendo di aver effettivamente svolto l'incarico «per un anno circa» (verbale cit., pag. 3: risposta a «Ha effettivamente svolto l'incarico...?»). Tali elementi, lungi dal descrivere un mero e diretto inserimento dei lavoratori nell'organizzazione della OMISSIS s.r.l. con sostanziale svuotamento del ruolo dell'appaltatore, depongono per la presenza di una organizzazione del personale riconducibile alla cooperativa/fornitore, quanto meno sotto il profilo della gestione amministrativa e dell'individuazione di un referente in loco. Né l'avviso dà conto, in termini specifici, di ulteriori circostanze (turnazioni, direttive operative, gestione di presenze/ferie/sostituzioni, poteri disciplinari) che, superando tali risultanze, consentano di inferire in modo univoco la dedotta somministrazione illecita. Ne

conseguenze che, anche sotto tale profilo, l'impianto motivazionale e probatorio dell'accertamento rimane generico e non sufficientemente calato sul rapporto oggetto di causa.

In definitiva, la riqualificazione operata dall'Ufficio non risulta adeguatamente supportata, difettando la prova della non genuinità dell'appalto nel rapporto oggetto di causa; pertanto, non può ritenersi dimostrato il presupposto logico su cui si fonda l'intera ripresa (somministrazione illecita mascherata da appalto). Tale carenza comporta l'illegittimità degli avvisi nella parte in cui assumono che le fatture emesse dal Consorzio OMISSIS siano riferite a operazioni giuridicamente inesistenti nei confronti della ricorrente e, per l'effetto, travolge le conseguenti riprese impositive.

3. Il terzo motivo resta assorbito dall'accoglimento dei motivi che precedono; in ogni caso, le censure sono fondate nei termini che seguono.

Venendo alle conseguenze impositive, una volta escluso (per difetto di prova) il presupposto della somministrazione illecita e, quindi, dell'inesistenza giuridica delle prestazioni fatturate nel rapporto con la ricorrente, viene meno il fondamento delle riprese ai fini IVA, IRES e IRAP. Ai fini IVA, la contestazione dell'indetraibilità richiede che l'Amministrazione dimostri l'inesistenza dell'operazione (materiale o giuridica) ovvero, nelle ipotesi di frode del fornitore, che il cessionario/committente sapesse o avrebbe dovuto sapere, usando l'ordinaria diligenza richiesta all'operatore economico, di partecipare a un'operazione connessa a una frode. Nel caso concreto, come detto, manca la prova della riqualificazione del rapporto in somministrazione illecita e non risultano allegati elementi specifici idonei a dimostrare una consapevolezza o colpevole ignoranza della OMISSIS s.r.l. rispetto a eventuali condotte fraudolente del Consorzio. Ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, la ripresa per indeducibilità dei costi (e le rettifiche conseguenti) non possono essere fondate sul solo rilievo di irregolarità riferite al fornitore, dovendo l'Ufficio dimostrare, con elementi concreti, la non effettività delle prestazioni o, comunque, la mancanza dei requisiti di certezza, inerenza e competenza. Una volta accertato che non è provata l'inesistenza giuridica delle prestazioni né la non genuinità dell'appalto, i costi correlati alle prestazioni ricevute conservano, in linea di principio, la loro rilevanza fiscale, non essendo emersi ulteriori elementi ostativi specificamente riferiti alla contribuente. Per tali ragioni, le riprese IVA, IRES e IRAP contenute negli avvisi impugnati non possono essere mantenute e gli atti vanno annullati.

Resta ferma l'autonomia tra giudizio tributario e giudizio giuslavoristico: oggetto, funzione e parametri valutativi non coincidono. Nondimeno, la pronuncia del giudice del lavoro (anche se non definitiva) richiamata dalla ricorrente (unitamente alla restante documentazione prodotta) può assumere rilievo quale elemento del quadro istruttorio, nella misura in cui offre indicazioni sulle modalità di svolgimento del rapporto e sulla sua qualificazione, senza però determinare un vincolo di giudicato nel presente giudizio.

La pronuncia del giudice del lavoro, anche laddove abbia escluso la debenza di pretese contributive o abbia ritenuto genuino l'appalto, non vincola il giudice tributario, difettando identità di petitum e di causa petendi. Ciò non toglie, tuttavia, che l'Amministrazione, nel sostenere una ricostruzione opposta ai fini fiscali, debba comunque fornire una prova specifica e puntuale della divergenza tra il rapporto come concretamente eseguito e l'assetto contrattuale allegato dalla contribuente: prova che, per le ragioni già esposte, nella fattispecie non è stata raggiunta.

Analoghe considerazioni valgono per il decreto di archiviazione del procedimento penale richiamato in atti: esso non integra giudicato (essendo sempre revocabile) e non spiega effetti vincolanti nel processo tributario. Tuttavia, nel quadro complessivo, anche tale provvedimento può essere valutato come elemento indiziario favorevole alla tesi difensiva, nel senso che non sono emersi, in quella sede, elementi idonei a sostenere responsabilità penali in capo al legale rappresentante; ciò non esonera comunque l'Amministrazione dall'onere di provare, in questa sede, i fatti costitutivi della ripresa, onere che, per quanto detto, non risulta assolto.

Nel complesso, la certificazione del contratto (Fondazione Marco Biagi), le sommarie informazioni testimoniali

del Sig. OMISSIS OMISSIS , la sentenza del Tribunale di Vibo Valentia – sezione lavoro – e il decreto di archiviazione richiamato in atti costituiscono elementi che, valutati unitariamente, si pongono in linea di coerenza con la ricostruzione della ricorrente e, comunque, non colmano il deficit probatorio dell'accertamento.

4. Il quarto motivo resta assorbito.

L'annullamento degli avvisi di accertamento comporta, per consequenzialità, il venir meno delle sanzioni irrogate con gli atti impugnati, non residuando una pretesa tributaria accertata cui possano accedere.

Resta salva ogni diversa determinazione dell'Amministrazione nei limiti di legge, ferma l'efficacia della presente decisione quanto alle riprese qui annullate.

Concludendo, il ricorso va accolto e, per l'effetto, gli avvisi di accertamento impugnati devono essere annullati.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di I grado accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla gli avvisi di accertamento impugnati.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio in favore della parte ricorrente, che liquida in euro 2.500,00, oltre accessori di legge se dovuti.

Vibo Valentia, 21 aprile 2026

Il Presidente Relatore,

dott.ssa Sara Amerio