



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 38

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/> IZZO	VINCENZO	Presidente
<input type="checkbox"/> LAZZARI	GIOVANNI	Relatore
<input type="checkbox"/> MAURO PELLEGRINI	GIANLUCA	Giudice
<input type="checkbox"/>		

ha emesso la seguente

SENTENZA

SEZIONE

N° 38

REGGEGENERALE

N° 1852/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

11/12/2017 ore 11:00

N°

80/18

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

2 GEN. 2018

Il Segretario
Collemane

Svolgimento del processo e motivi della decisione

Il ricorrente [REDACTED], con distinti ricorsi depositati il [REDACTED] che la Commissione riunisce per connessione soggettiva ed oggettiva, si oppone:

all'avviso di accertamento n. [REDACTED], con il quale l'Agenzia delle Entrate, [REDACTED], recupera il credito di imposta per le nuove assunzioni in aree svantaggiate per il 2008, utilizzato in compensazione per [REDACTED] oltre sanzioni e interessi

all'avviso di accertamento n. [REDACTED], con il quale l'Agenzia delle Entrate, [REDACTED], recupera il credito di imposta per le nuove assunzioni in aree svantaggiate per il 2009, utilizzato in compensazione per [REDACTED] oltre sanzioni e interessi

all'avviso di accertamento n. [REDACTED], con il quale l'Agenzia delle Entrate, [REDACTED], recupera il credito di imposta per le nuove assunzioni in aree svantaggiate per il 2010, utilizzato in compensazione per [REDACTED] oltre sanzioni e interessi

all'avviso di accertamento n. [REDACTED], con il quale l'Agenzia delle Entrate, [REDACTED], recupera il credito di imposta per le nuove assunzioni in aree svantaggiate per il 2011, utilizzato in compensazione per [REDACTED] oltre sanzioni e interessi

Con gli avvisi impugnati l'Ufficio, sulla base del PVC de' [REDACTED] reputa non ammissibile l'agevolazione, prevista dall'art. 2, commi 539-548 della legge 244/2007, la quale è fruibile nei limiti del Regolamento CE n. 2204/2002, ovvero, a norma della Circolare n. 48/E del 2008, par. 4.12, e della Risoluzione n. 14/E del 2009, e cioè non spetta quando si converte in contratto a tempo indeterminato il contratto di lavoro a tempo determinato, visto l'art. 9, par. 6 del Regolamento CE n. 2204/2002/CE.

L'Ufficio basa l'accertamento sul fatto che i lavoratori erano stati impiegati come co.co.pro, per attività di call center, sia in bound che out bound (cioè per chiamate in arrivo o in uscita) atteso che il Ministero del Lavoro e della previdenza sociale con Circolare n. 8/2008 aveva chiarito che il lavoro "in bound" non potesse essere oggetto di contratto di lavoro a progetto. Da qui il recupero del credito d'imposta che l'Ufficio presume illegittimo per assenza dei requisiti di legge, in quanto si sarebbe determinata una mera conversione di lavoro a tempo determinato in tempo indeterminato.

Il ricorrente deduce di disporre di sette centrali operative, per un totale di 4.010 dipendenti, di cui collaboratori 991 e che, nell'aprile 2007,

sottoscriveva un accordo con le organizzazioni sindacali con cui si impegnava ad assumere a tempo indeterminato i collaboratori addetti ad attività in bound ed out bound e venivano assunti dipendenti con contratto a tempo indeterminato. Di conseguenza ha beneficiato del credito di imposta di cui all'art. 2, commi 539-548 della legge 244/07. L'Ufficio ha disconosciuto il credito di € per il periodo 2008-2014, con atto di recupero di quanto compensato, pari ad €. Eccepisce l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto impugnato per i seguenti motivi:

1) *Assenza di sottoscrizione* in violazione dell'art. 42, DPR 600/73. L'atto è notificato in riferimento a documento con firma digitale, in assenza di norme che autorizzino tale procedura. La norma di cui all'art. 15, comma 7, D.L. 78/2009 che autorizzava l'indicazione a stampa del nominativo per atti prodotti da sistemi informativi automatizzati era subordinata all'emanazione di specifici provvedimenti dei Direttori delle Agenzia fiscali e il Provvedimento del 02.11.2010 limita tale modalità ad attività di carattere seriale con modalità accentratata, quindi non la prevede per gli avvisi di accertamento. La procedura prevista dal CAD (Codice dell'Amministrazione Digitale) di cui al D.Lgs. 82/05, è esclusa per la materia *fiscale*, come esplicitamente disposto dal D.Lgs. 179/2016 che ne esclude l'applicazione all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale. L'atto impugnato è stato inviato per servizio postale anziché via PEC come disposto dall'art. 3 bis del Codice stesso.

Non è allegata la delega e non è dato verificarne la sussistenza e la sua rispondenza ai requisiti di legge.

1

2) *Decadenza dei termini per la notifica.* L'atto è notificato il 23.11.2016 oltre il termine del 31.12.2013. Infatti il termine dell'ottavo anno previsto dal D.L. 185/2008 si applica solo ai crediti inesistenti, mentre nella fattispecie l'accertamento è riferito a crediti non qualificati inesistenti ma indebitamente fruiti.

3) *Contraddittorietà e difetto di motivazione*, in violazione dell'art. 42, DPR 600/13 e dell'art. 7, Legge 212/2000. L'atto è motivato per relationem al PVC, che invece presenta difformità dall'accertamento, in ordine alla possibile perdita di lavoro dei dipendenti ed alla qualificazione di lavoro subordinato dei co.co.pro. Tali divergenze integrano il rilievo di nullità dell'atto per assenza di chiara motivazione.

4) *Errata interpretazione della normativa sul credito d'imposta e sulla disciplina del lavoro a progetto.* Sotto questo profilo il ricorrente contesta che il lavoro a progetto possa qualificarsi come a tempo determinato, in conformità alla Circolare n. 17/2006 del Ministero del Lavoro richiamata dall'Ufficio. Nel caso di specie non risultano effettuati controlli ispettivi sull'attività in bound del call center. La stessa Circolare n. 14/2009 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che il credito è spettante anche nel caso di assunzione di precedenti co.co.pro.

L'art. 69 del D.Lgs. 276/2003 individuava nella presenza di un progetto

l'elemento essenziale per la validità del rapporto di lavoro coordinato e continuativo e nella sua assenza l'individuazione di un rapporto a tempo indeterminato; anche qui nessuna verifica è stata effettuata dall'Ufficio anche in ordine alle concrete modalità di svolgimento delle prestazioni di lavoro.

Va rilevato quindi che gli accordi di stabilizzazione del 2007 inducono a far ritenere sussistenti i requisiti per fruire dei crediti d'imposta, atteso che era necessaria la sottoscrizione dei lavoratori di atti di conciliazione individuale, con rinuncia ai diritti pregressi.

La Circolare n. 8/2008 del Ministero del Lavoro, inoltre, nell'interpretazione del ricorrente, ha esplicitamente previsto la necessità di una valutazione per individuare la sussistenza di un lavoro subordinato e che non possa procedersi in via automatica come ha proceduto l'Ufficio.

La procedura seguita dalla società è stata oggetto di verifica da parte dello Studio legale giuslavoristico ~~██████████~~, il quale nel suo parere ha dato atto della natura autonoma delle prestazioni rese dai co.co.pro. Senza assoggettamento gerarchico sulla base di progetti/programmi concordati tra le parti. Nella conciliazione era previsto il versamento di parte del trattamento previdenziale per i periodi di vigenza dei precedenti contratti, alla gestione separata dell'INPS e non alla gestione ordinaria propria dei lavoratori subordinati.

Il ricorrente richiama quindi la Circolare n. 3/2016 che chiariva che solo a far data dal 1° gennaio 2016 e per i contratti dal 25 giugno 2015, ha introdotto la presunzione per cui i co.co.pro. si considerano lavoro subordinato quando si concretizzano in prestazioni continuative a prescindere dall'esistenza di un progetto. Ciò confermerebbe che per il passato occorreva un accertamento dell'ispettore o del giudice per riqualificare il rapporto di lavoro. La Circolare consentiva quindi, dal 01.01.2016 l'accesso ai benefici contributivi per le nuove assunzioni anche per i co.co.pro.

Da ultimo l'art. 54 del D.Lgs. 82/2015 ha sancito che la stabilizzazione dei co.co.pro. In quanto nuova assunzione, non impedisca l'accesso agli sgravi contributivi.

5) *Errata applicazione dell'art. 2, comma 543, legge 244/2007, in ordine all'assunzione di lavoratrici svantaggiate.* 1018 assunzioni delle 1363 riguardavano tale categoria, che, in caso di stabilizzazione, ha diritto alle agevolazioni, ai sensi della norma sopra citata, in quanto tale, a prescindere da ulteriori requisiti.

6) *Violazione del principio di buona fede* di cui all'art. 10, legge 212/2000, avendo l'Agenzia in precedenza avallato il credito in contestazione, al momento della presentazione dell'istanza prevista dall'art. 6, DM 12/3/2008, su cui l'Ufficio avrebbe dovuto pronunciarsi nei 30 giorni.

7) In via subordinata chiede l'annullamento o la riduzione delle sanzioni in riferimento alla qualifica dei crediti come non spettanti e non come

inesistenti.

Conclude, richiamando l'attività dell'azienda a beneficio dell'occupazione nel Sud, per l'annullamento dell'atto impugnato e presenta istanza di sospensione. Allega ampia documentazione.

L'Ufficio chiede il rigetto controdeducendo puntualmente alle eccezioni del contribuente. Deduca che è privo di fondamento il rilievo di difetto di sottoscrizione.

Non sussiste violazione dell'art. 2 comma 6 del CAD, perché le funzioni ispettive e di controllo fiscale, ivi richiamate, non possono riferirsi all'accertamento ma solo all'attività di accessi, ispezioni e verifiche ex art. 32 e 33 del DPR 6600/73. Del tutto legittima è la notifica via pEC dell'accertamento con firma digitale.

Non può ritenersi nulla la notifica per violazione dell'art. 137 cpc che prevede la consegna di copia dell'atto in forma cartacea, nel caso di notifica via PEC, in quanto è del tutto legittima la notifica effettuata in conformità all'art. 60, DPR 600/73 e dell'art. 23, comma 1 del CAD, a seguito dell'inserimento del comma 7 nel citato art. 60, che ha sancito la possibilità di notifica per PEC degli atti impositivi.

Non è fondato il rilievo di assenza di delega, perché l'atto è sottoscritto digitalmente dal Capo Ufficio Controlli, in virtù della Disposizione di Servizio n. 61/2005, né il rilievo di impossibilità di verifica della validità della firma digitale, ai sensi del citato art. 23, comma 1 del CAD.

Non è fondata l'eccezione di decadenza dei termini per la notifica, in quanto legittimamente l'Ufficio ha applicato il più lungo termine di otto anni, vista la definizione normativa di credito inesistente data dall'art. 13, D.Lgs. 471/97 e non è fondato il rilievo di contraddittorietà dell'avviso rispetto al pvc, per la diversa funzione dei due documenti.

Infine l'Ufficio sviluppa le sue argomentazioni contro l'eccezione di errata interpretazione della normativa sul credito d'imposta in riferimento ai collaboratori a progetto, richiamando la cronistoria e l'evoluzione normativa ribadendo che nella fattispecie si configura una conversione a tempo indeterminato di contratti di lavoro formalmente autonomi ma sostanzialmente a tempo determinato. Da ultimo l'Ufficio deduce l'illegittimità della pretesa con riferimento alla assunzione di lavoratrici c.d. svantaggiate ex art. 2, comma 543, legge 244/2007, per le quali è stato illegittimamente fruito il credito d'imposta non spettante, per le stesse ragioni prima richiamate.

La società ricorrente produce memorie illustrate, ribadendo le motivazioni del ricorso in contestazione delle deduzioni dell'Ufficio.

Nella odierna pubblica udienza le parti si riportano agli atti scritti ed insistono nelle loro conclusioni.

La Commissione, riaperta la Camera di Consiglio, a norma dell'art. 35, D.Lgs. 546/92, così decide:

Il ricorso è meritevole di accoglimento, in ordine al difetto di motivazione del presupposto della non spettanza del credito d'imposta, in quanto nella fattispecie si sarebbe determinata una mera conversione del rapporto di lavoro a tempo determinato in rapporto a tempo indeterminato, pertanto escluso dal beneficio fiscale.

Tale motivo di accoglimento assorbe le altre eccezioni.

Con gli avvisi impugnati l'Ufficio, sulla base del PVC del [redatto] reputa non ammissibile l'agevolazione, prevista dall'art. 2, commi 539-548 della legge 244/2007, la quale è fruibile nei limiti del Regolamento CE n. 2204/2002, ovvero, a norma della Circolare n. 48/E del 2008, par. 4.12, e della Risoluzione n. 14/E del 2009, e cioè non spetta quando si converte in contratto a tempo indeterminato il contratto di lavoro a tempo determinato, visto l'art. 9, par. 6 del Regolamento CE n. 2204/2002/CE.

L'Ufficio basa l'accertamento sul fatto che i lavoratori erano stati impiegati come co.co.pro, per attività di call center, sia in bound che out bound (cioè per chiamate in arrivo o in uscita) atteso che il Ministero del Lavoro e della previdenza sociale con diverse Circolari aveva chiarito che il lavoro "in bound" non potesse essere oggetto di contratto di lavoro a progetto. Da qui il recupero del credito d'imposta che l'Ufficio presume illegittimo per assenza dei requisiti di legge, in quanto si sarebbe determinata una mera conversione di lavoro a tempo determinato in tempo indeterminato.

La Circolare del Ministero del Lavoro n. 17/2006, richiamata dall'Ufficio, in realtà è indirizzata al personale ispettivo del Ministero e individua, in riferimento ai contratti di lavoro di collaborazione coordinata e continuativa a progetto di cui agli art. 61 e segg. del D.Lgs. 276/2003, per il personale addetto ai call center, i criteri "per delimitare l'utilizzo del lavoro coordinato e continuativo a quelle sole prestazioni che siano genuinamente autonome perché effettivamente riconducibili alla realizzazione di un programma o progetto o fasi di esso gestite dal lavoratore in funzione del risultato".

La successiva Circolare del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale aveva poi chiarito o meglio ribadito che il lavoro "in bound" del personale addetto ai call center (ovvero il lavoro di ricezione e risposta alle chiamate degli utenti) non potesse essere ricondotto al rapporto di lavoro co.co.pro, ma la stessa Circolare n. 17/2006, che peraltro distingueva tra operatori in bound e out bound (ovvero il lavoro di chiamata all'utente) aveva esplicitato che: "nelle attività in bound l'operatore non gestisce, come nel caso dell'out bound, la propria attività, né può in alcun modo pianificiarla giacché la stessa consiste prevalentemente nel rispondere alle chiamate dell'utenza, limitandosi a mettere a disposizione del datore di lavoro le proprie energie psicofisiche per un dato periodo di tempo" ed aveva concluso che "il personale ispettivo, qualora verifichi che l'attività

lavorativa come descritta è disciplinata da un contratto di collaborazione coordinata e continuativa a progetto, procederà, dovendo ricondurre tale attività alla subordinazione, adottando conseguenti provvedimenti di carattere sanzionatorio e contributivo".

Nel caso di specie risulta che il personale oggetto della conversione del rapporto di lavoro da co.co.pro. a tempo indeterminato svolgeva non soltanto attività in bound, ma anche prestazioni out bound per cui lo stesso Ministero del Lavoro riconosce, in via generale, la configurazione di un lavoro a termine a progetto e risulta soprattutto che non vi è stata, precedentemente all'applicazione dell'art. 2, commi 539-548 da parte della società ricorrente, una attività di verifica e di ispezione che abbia concluso per l'illegittimità del precedente rapporto di lavoro e per le conseguenti sanzioni.

Ciò induce a ritenere che la presunzione dell'Ufficio, su cui fondamentalmente si basa l'accertamento impugnato, non sia adeguatamente sorretta sul piano probatorio ed evidenzi una insufficiente motivazione, in quanto riferita ad una generale considerazione, tout court, che il personale addetto ai call center debba essere comunque considerato come soggetto ad un rapporto di lavoro subordinato, prescindendo dalla necessaria ponderazione, tramite verifica ispettiva, del tipo di prestazioni lavorative svolte.

Da questo punto di vista la citata Circolare n. 17/2006 all'ultimo paragrafo individua come il requisito dell'autonomia debba contemporarsi con le esigenze di coordinamento della prestazione con l'organizzazione produttiva dell'azienda, esemplificando le forme di coordinamento, quali la previsione concordata di fasce orarie per l'esercizio dell'autonomia, delle giornate di aggiornamento, dell'assistenza tecnica del coordinatore in sala, del sistema operativo.

Nulla di tutto ciò risulta considerato nell'apodittica qualificazione del tipo di rapporto di lavoro subordinato che l'Ufficio opera, considerando i lavoratori "stabilizzati" tutti precedentemente inquadrati formalmente come co.co.pro., ma sostanzialmente come subordinati. Ciò al fine di concludere per l'insussistenza dei requisiti della società ai fini delle agevolazioni previste dall'art. 2 commi 539-548 della legge 244/2007, in conformità alle disposizioni del regolamento C.E. n. 2204/2002 e delle successive Circolari e Risoluzione del MEF richiamate nell'avviso impugnato.

Risulta fondata l'eccezione della società ricorrente, in ordine alla mancata verifica della posizione dei lavoratori oggetto della conversione del contratto di lavoro, avuto riguardo alla presenza o meno di un progetto, all'accertamento del vincolo di subordinazione, e considerato che lo stesso PVC presupposto dell'accertamento impugnato non fondava esplicitamente il disconoscimento del credito d'imposta alla sussistenza di sostanziale rapporto di lavoro subordinato, bensì alla non sussistenza della prossimità della perdita di occupazione.

La stessa Risoluzione n. 14/2009 dell'Agenzia delle Entrate, in risposta ad

interpello sulla possibilità di usufruire del credito d'imposta per l'assunzione a tempo indeterminato del lavoratore già impiegato come co.co.pro. aveva esplicitato che "i lavoratori già impiegati in ragione di un contratto di lavoro a progetto ... sono annoverabili tra i lavoratori che hanno perso l'impiego precedente, integrando la condizione posta dal citato comma 543, lettera a).

In conclusione il Collegio giudica il ricorso meritevole di accoglimento, in ordine alla fondatezza della eccezione di errata applicazione e interpretazione della normativa sul credito d'imposta e sulla disciplina dei collaboratori a progetto, e di conseguente difetto di motivazione dell'accertamento impugnato.

La complessità e particolarità della materia del contendere inducono a considerare sussistenti i motivi per la compensazione delle spese.

Così deciso il 11 dicembre 2017.

DISPOSITIVO

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.

IL RELATORE
Carminati

IL PRESIDENTE
W. W.