

**Risposta n. 575**

**OGGETTO:** Interpello ordinario : qualificazione di somme ai fini Iva come corrispettivi di prestazioni di servizi

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Nell'ambito dello svolgimento della propria attività di erogazione di servizi logistici integrati la società ALFA (di seguito anche "l'istante" o la Società) ha stipulato, nel corso dell'anno 2010, con la società DELTA un contratto di appalto per attività di deposito e movimentazione, avente ad oggetto lo svolgimento, presso il deposito sito in --- di tutte le attività utili al costante rifornimento dei prodotti ai punti vendita di DELTA ed ai punti vendita affiliati, secondo le indicazioni di DELTA.

Si tratta, in particolare, di gestire tutte le attività opportune e necessarie per il ricevimento, lo stoccaggio e la preparazione dei prodotti destinati ai vari punti vendita.

Al fine di erogare i servizi, la Società ha stipulato un contratto di subappalto con il fornitore Consorzio BETA il quale, a propria volta, ha reso le attività mediante la consorziata GAMMA in base a specifico contratto.

In seguito all'acquisizione di DELTA da parte del Gruppo ZETA (al quale ha fatto seguito lo spostamento di consistenti volumi lavorativi precedentemente svolti

con l'appalto descritto verso altre piattaforme logistiche di diretta pertinenza del Gruppo ZETA), la Società ha sofferto in via immediata e diretta una grave riduzione delle attività lavorative, con inevitabili ricadute su tutta la filiera dei fornitori.

Nello specifico, l'istante evidenzia che da agosto dell'anno n è divenuto evidente che il contratto in essere tra ALFA e DELTA, con scadenza prevista a aprile dell'anno n+1, non avrebbe potuto essere oggetto di ulteriore rinnovo.

A cascata, anche GAMMA, vista la scadenza contrattuale, non ha potuto più assicurare la continuazione dei rapporti di lavoro dipendente con il proprio personale, vedendosi costretta a stipulare con le organizzazioni sindacali un accordo volto a portare alla cessazione di tutti i rapporti di lavoro dipendente nel periodo tra il dicembre dell'anno n e giugno dell'anno n+1.

Nel Verbale è stato previsto che:

*"3. A favore dei lavoratori che saranno destinatari dei provvedimenti di risoluzione del rapporto di lavoro e che rinunceranno all'impugnazione del licenziamento loro intimato, sottoscrivendo apposito verbale ai sensi degli artt. 410 e 411 c.p.c., l'azienda si impegna a riconoscere una somma a titolo di incentivo all'esodo, ovvero un importo la cui erogazione trae origine dalla cessazione del rapporto di lavoro, ai sensi dell'art. 12, co. 4, lett. b), L. n. 153/69 come modificata dal D.Lgs n. 314/1997 e che sarà assoggettata a tassazione separata secondo quanto previsto dall'art. 17, co. 1, lett. a), T.U.I.R., unitamente ad una somma a titolo di transazione generale novativa ex art. 1965 cod. civ., a tacitazione di qualsiasi pretesa in ordine all'intercorso rapporto di lavoro con GAMMA nonché a tacitazione di qualsiasi pretesa vantata nei confronti di ALFA per tutto il periodo in cui questi hanno prestato la propria attività lavorativa nell'ambito dell'appalto relativo al sito di ---- alle condizioni che saranno meglio individuate nell'apposito verbale.*

*4. La misura dell'incentivo di cui al punto che precede sarà determinata come segue:*

a) *Ai dipendenti che manifesteranno la loro disponibilità sino al dicembre dell'anno n e per un numero massimo di n. 39 risorse sarà riconosciuto:*

- *un importo a titolo di incentivo all'esodo pari ad euro xxxxx lordi;*
- *una somma a titolo di transazione generale novativa pari ad euro xx lordi;*

b) *ai dipendenti che manifesteranno la loro disponibilità dal 1° gennaio dell'anno n +1 al 30 aprile dell'anno n+1 e per un numero massimo di n. 18 risorse, sarà riconosciuto:*

- *un importo a titolo di incentivo all'esodo pari ad euro xxx lordi;*
- *una somma a titolo di transazione generale novativa pari ad euro xx lordi;*

c) *ai dipendenti che manifesteranno la loro disponibilità dopo il 1° maggio n+1*

*e sino al 31 maggio n+1:*

- *un importo a titolo di incentivo all'esodo pari ad euro xxx lordi;*
- *una somma a titolo di transazione generale novativa pari ad euro xx lordi;*

5. *Ai dipendenti di cui al punto 4 b) che precede sarà altresì riconosciuto l'impegno da parte del Consorzio BETA, compatibilmente con le proprie esigenze tecniche, produttive e organizzative, ad effettuare una proposta di assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato alle dipendenze di società alla stessa consorziate, nell'ambito dei contratti di appalto in essere nella provincia di---, qualora nei sei mesi successivi al licenziamento vi siano posizioni vacanti, con riferimento alle mansioni già espletate in esecuzione del rapporto di lavoro".*

Ciò posto, l'istante rappresenta di aver stipulato con BETA, contestualmente alla vicenda sindacale, un accordo, formalizzato via PEC nel dicembre dell'anno n, in base al quale ALFA si è impegnata a riconoscere a BETA, oltre ad alcuni aggiustamenti di prezzo relativi alle prestazioni fornite da quest'ultima, anche la "Provvista" necessaria poi a GAMMA per erogare le somme dovute ai propri dipendenti sulla base del già evidenziato verbale di conciliazione in sede sindacale.

In altri termini, tramite tale pagamento è stata l'istante a fornire indirettamente, tramite BETA e GAMMA, le somme incassate, alla fine, dai lavoratori quali incentivo all'esodo in occasione della risoluzione dei contratti di lavoro.

All'atto della richiesta della Provvista, BETA ha, quindi, fatturato le somme in esame - calcolate nella misura determinata prima nel verbale di accordo del --- dicembre dell'anno n tra la GAMMA e la organizzazione sindacale e poi (nello stesso ammontare) nell'accordo con ogni singolo dipendente - assoggettandole ad IVA, ritenendo qualificabili tali somme quali remunerazione di una prestazione di servizi imponibile ai sensi dell'art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La qualificazione operata da BETA non è, però, condivisa dalla Società, la quale, considerando l'operazione carente del presupposto oggettivo, ha erogato la Provvista al netto dell'IVA (pur avendo comunque registrato nei termini le fatture in esame per preservare, senza esercitarlo, il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata).

L'istante pone, con riguardo a tale fattispecie, due quesiti.

Il primo di essi riguarda il trattamento IVA dell'operazione descritta, con particolare riguardo alla valutazione della sussistenza dell'elemento oggettivo - ai fini IVA - delle somme pagate da ALFA.

In particolare, tali somme sono versate da ALFA a BETA, (ed indirettamente a GAMMA ) come Provvista per pagare ai lavoratori di quest'ultima:

a) un importo a titolo di incentivo all'esodo pari ad euro xxxxxx lordi

(destinato a ridursi sempre in ammontare fisso ad euro xxx nel caso in cui la risoluzione del contratto di lavoro avvenga in una finestra temporale differenziata);

b) una somma a titolo di transazione generale novativa pari ad euro xx lordi.

Al riguardo, nelle premesse del Verbale, si legge che *"le Parti (..) hanno convenuto di individuare come destinatari dei provvedimenti di risoluzione del rapporto di lavoro, in via prioritaria, i soggetti (..) che manifestino la loro disponibilità a non impugnare il licenziamento che venga loro intimato, a fronte del riconoscimento di una somma la cui erogazione trarrà origine dalla cessazione del rapporto di lavoro, quale incentivo all'esodo"*.

La destinazione finale della Provvista è, pertanto, il pagamento di una somma chiaramente qualificabile come reddito di lavoro dipendente, posto che, tra l'altro, l'intera somma erogata ai dipendenti di GAMMA è stata assoggettata a contribuzione sociale ed a ritenuta di legge.

In questo senso, laddove il pagamento da parte di ALFA dovesse essere qualificato come mero riaddebito indiretto del costo dell'incentivo all'esodo, sostenuto da GAMMA in nome proprio e per conto di ALFA, se ne dovrebbe concludere che, come chiarito dalla risoluzione n. 13/E del 1998 in tema di mandato senza rappresentanza, il riaddebito dovrebbe mantenere la stessa natura intrinseca dell'operazione riaddebitata (con sostanziale non assoggettabilità, nel caso di specie, dell'operazione ai fini IVA).

Laddove, invece, il pagamento effettuato da ALFA dovesse essere qualificato come corrispettivo di una prestazione di servizi autonoma da parte di BETA (ed indirettamente di GAMMA) se ne dovrebbe concludere per l'assoggettamento ad IVA dell'operazione.

Il secondo aspetto di incertezza attiene alla portata concreta dell'articolo 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, nel caso in cui la contrapposizione tra le parti (ALFA e BETA) sfoci in un contenzioso civile che veda, anche solo in via

provvisionale, il pagamento integrale delle somme fatturate dalla BETA, vale a dire con assoggettamento ad IVA, a fronte di una risposta ad interpello che successivamente confermasse, invece, la irrilevanza ai fini IVA dell'operazione in esame.

Ai sensi della norma citata, infatti, *"in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione (...), l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale"*.

L'incertezza, in particolare, riguarda la qualificabilità di tale eventuale assolvimento dell'IVA da parte di ALFA come *"applicazione dell'imposta in misura superiore a quella dovuta"*, con conseguente detraibilità dell'imposta in capo a ALFA medesima.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Sulla prima questione, l'istante ritiene che, stante l'articolazione contrattuale in essere tra le parti, la somma addebitata alla ALFA da parte di BETA non abbia alcuna natura di corrispettivo a fronte di prestazione di servizi (mancando qualsiasi nesso sinallagmatico) e come tale non debba risultare assoggettato ad IVA.

Depongono in tal senso alcune dirimenti considerazioni.

In primo luogo, la Provvista versata da ALFA in base all'Accordo coincide con assoluta precisione - sia nell'*an* che nel *quantum* - con le somme che GAMMA si è impegnata a versare ai lavoratori in base al Verbale ed a ciascun verbale di

conciliazione in sede sindacale.

In particolare, il pagamento della Provvista è derivato dalla volontà di evitare (anticipandone gli effetti) l'applicazione della normativa in materia di responsabilità solidale dell'appaltante, stante il rischio che, a seguito di un possibile contenzioso con BETA, i lavoratori di GAMMA pretendessero, in forza dell'art. 29 del d.lgs. 276 del 2003, le somme dovute dalla Società.

In altri termini, nota la situazione di grave pregiudizio economico che si era determinata su tutta la filiera della fornitura, ALFA, al fine ulteriore di evitare costi di contenzioso giuslavoristico e lungaggini burocratiche che avrebbero potuto avere gravi risvolti sui lavoratori e sulla Società (anche di carattere reputazionale), ha raggiunto un accordo contrattuale con le parti volto a definire nel modo più spedito ed economicamente ragionevole a tutte le parti la problematica sorta, prevedendo l'erogazione diretta delle somme necessarie a definire positivamente tutta la procedura.

In questo senso, l'istante ritiene che la Provvista non abbia natura di corrispettivo (neanche nella sua ripartizione), non essendo previsto alcun sinallagma a carico di BETA a fronte dell'erogazione delle somme di interesse.

Quanto alla questione sanzionatoria, la Società ritiene che la norma di cui all'art. 6, comma 6, del Decreto Sanzioni sarebbe applicabile anche nel caso in cui, nell'attesa della risposta alla presente istanza di interpello che fosse conforme alla soluzione proposta dalla Società, la contrapposizione tra le parti sfoci in un contenzioso civile che obblighi, anche solo in via provvisoria, ALFA al pagamento dell'IVA. In quel caso, infatti, la Società, una volta pagata in via provvisoria l'imposta, ritiene che sia possibile, anche in caso di indebita detrazione, non procedere alla rettifica della detrazione stessa e limitarsi al ravvedimento della sola parte sanzionatoria in applicazione del meccanismo previsto dall'art. 6, comma 6, del Decreto Sanzioni.

Al riguardo, infatti, si evidenzia che il contesto di frode di cui all'ultimo periodo del citato comma 6 appare chiaramente da escludere, stante la descritta origine del

versamento delle somme in esame e la buona fede e trasparenza della Società nella rappresentazione delle fattispecie.

Allo stesso tempo, si ritiene che l'*"applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva"* possa avvenire non solo in caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella corretta, ma anche in caso di applicazione dell'imposta pur in assenza di un presupposto di imposta.

Di conseguenza, nel caso di intervenuta detrazione dell'IVA nell'operazione in esame, la Società ritiene che, laddove la soluzione al primo quesito del presente interpello dovesse essere conforme a quella proposta dalla Società stessa, la detrazione stessa verrebbe fatta salva ai sensi e per gli effetti del richiamato articolo 6, comma 6, del Decreto Sanzioni, risultando al contempo applicabile la sanzione ivi prevista (sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro).

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si è del parere che il quesito proposto, circa il trattamento IVA di somme che l'istante ha accettato di pagare al Consorzio BETA e che sarebbero asseritamente relative all'indennità di buonuscita destinata al personale dipendente di uno dei soggetti consorziati di BETA, debba essere necessariamente valutato alla luce del rinnovo informale del contratto di appalto, le cui prestazioni sono state garantite da GAMMA oltre il termine pattuito per il contratto stesso.

L'analisi della disciplina fiscale della fattispecie in esame deve essere preceduta da alcune considerazioni circa la struttura dell'operazione descritta.

Come desumibile sia dall'istanza che dalla successiva documentazione integrativa, il rapporto tra ALFA e BETA e le consorziate di BETA stessa trae origine dal contratto stipulato nell'anno n-1 ed avente ad oggetto il "Subappalto di servizi logistici".



Tale contratto è caratterizzato, per quanto qui interessa, dall'impegno assunto dal fornitore a svolgere, presso il magazzino di ---, la *"corretta e completa esecuzione e realizzazione, a regola d'arte, del servizio di movimentazione e sistemazione di prodotti, scarico degli automezzi in arrivo ed il carico di quelli in partenza, nonché tutte le attività ausiliarie ed accessorie ...."* Il fornitore garantiva, in sede di stipula del contratto, che i propri servizi avrebbero rispettato standard qualitativi elevati (sia nella gestione delle merci che nel trattamento del personale) e tempistiche ben precise.

Ed in effetti, a tutela di tale circostanza erano previste sia clausole risolutive espresse (articolo 14 del Contratto di appalto) sia penali (*"Capitolato di Fornitura - Livelli di servizio - Penali"*, Allegato 4 del Contratto) che prevedevano la possibilità per ALFA di risolvere il contratto per inadempimento al verificarsi di violazioni di specifici standard qualitativi analiticamente previsti. Le casistiche relative alla risoluzione erano molto ampie, ed in particolare tale facoltà era consentita a ALFA qualora la medesima riscontrasse un *"...livello di servizio ... inferiore al 99,5%:*

- *Per un periodo superiore ai 15 giorni lavorativi consecutivi*

- *Per un periodo di 7 giorni lavorativi consecutivi ripetuto per 4 volte nell'arco di un anno contrattuale;*

- *Per un periodo di 50 giorni lavorativi non consecutivi nell'arco di un anno contrattuale.*

*Per quanto concerne il punto 2 la percentuale degli errori in uscita sia maggiore dello 0,90%:*

- *Per un periodo superiore ai 15 giorni lavorativi consecutivi;*

- *Per un periodo di 7 giorni lavorativi consecutivi ripetuto per 4 volte nell'arco di un anno contrattuale;*

- *Per un periodo di 50 giorni lavorativi non consecutivi nell'arco di un anno contrattuale*

.....”.

Dopo il termine contrattuale specificamente previsto del 31 dicembre dell'anno n, l'istante ha chiarito che BETA e la sua consorziata GAMMA hanno continuato a rendere prestazioni a ALFA medesima, al fine di garantire le attività che - pur decrescendo con il passare dei mesi, fino all'esaurimento - dovevano essere rese da ALFA nei confronti di DELTA. In sostanza, la scadenza del 31 dicembre dell'anno n fissata contrattualmente è stata verbalmente prorogata dalle parti, pur con alcune importanti deroghe: l'istante ha dichiarato che le operazioni di magazzinaggio e movimentazione merci nel magazzino di --- hanno avuto definitivamente termine nel mese di luglio dell'anno n+1.

L'unico documento (oltre alle informazioni fornite dall'istante) che - con riguardo al periodo successivo al 31 dicembre - reca traccia dei nuovi impegni assunti dalle parti è costituito da una missiva che, in data -- dicembre dell'anno n, ALFA ha inviato tramite posta elettronica certificata a BETA.

Emerge dalla citata mail del -- dicembre dell'anno n (nonché dalle informazioni fornite in sede di integrazione della originaria documentazione), che la c.d. "coda contrattuale", successiva alla scadenza del 31 dicembre dell'anno n (quindi dal 1° gennaio fino al mese di luglio dell'anno n+1), è caratterizzata da specifici obblighi a carico delle parti.

Si evince, infatti, che il fornitore si è impegnato a proseguire l'attività prestata nel magazzino di ---, pur con un numero inferiore di lavoratori dipendenti, ridotto in ragione dell'avvio della procedura di licenziamento collettivo in data -- dicembre dell'anno n. Tale procedura, come si evince dall'accordo sindacale allegato all'istanza, è giustificata dalla circostanza che GAMMA - in vista della cessazione dell'attività commessa da ALFA - si è trovata nella necessità di riorganizzare, diminuendola, la

propria forza lavoro.

Dalle informazioni fornite dall'istante è emerso anche l'interesse di ALFA a che la "coda contrattuale" fosse gestita dal medesimo fornitore che si era già occupato della gestione ordinaria, dal momento che la forza lavoro di GAMMA era già dotata della esperienza e professionalità necessarie per svolgere le mansioni richieste.

Un elemento peculiare, inoltre, è da rilevarsi nel fatto che - pur consapevole del personale ridotto, e dei conseguenti, possibili ritardi nell'esecuzione dei lavori da parte del fornitore - ALFA si è impegnata a rinunciare alla Risoluzione per inadempimento nel caso in cui si fossero verificate le ipotesi di disservizio (sopra riportate) previste nel Capitolato di Fornitura.

Come illustrato negli approfondimenti forniti dall'istante, a partire dal 1° gennaio dell'anno n+1 il margine di guadagno in capo al fornitore è risultato inferiore - a causa del minor volume di lavoro e del minor numero di dipendenti - rispetto a quello preventivato in sede di redazione del contratto originario; per tale motivo, ALFA si è impegnata a corrispondere un adeguamento tariffario per remunerare il maggior onere sostenuto dal fornitore (trattasi, in particolare, della cifra di euro xxx prevista nella mail inviata in data --- dicembre da ALFA a BETA), oltre a fornire a BETA le somme che GAMMA intendeva corrispondere ai propri dipendenti che avessero aderito volontariamente alla procedura di licenziamento collettivo (euro yyy).

In considerazione dell'articolarsi dell'operazione (contratto scaduto al 31 dicembre dell'anno n, cui è seguito un periodo - verbalmente disciplinato - di effettivo svolgimento di servizi da parte del fornitore nei confronti di ALFA), dei nuovi oneri che le parti reciprocamente si sono assunte, dei chiarimenti forniti e del tenore della mail inviata da ALFA a BETA (unico documento scritto cui sia possibile fare riferimento per la disciplina della c.d. "coda contrattuale") la scrivente ritiene che debbano essere considerate parte integrante del corrispettivo - corrisposto per la prosecuzione, sino all'esaurimento della commessa, del rapporto tra ALFA e BETA -

non solo gli adeguamenti tariffari, ma anche le somme che ALFA ha accettato di pagare a BETA, affinché tale Consorzio le attribuisse poi a GAMMA quali somme da corrispondere ai propri dipendenti (indennità di buona uscita e somma a titolo di transazione generale, rinunciando in tal modo a tutte le pretese nei confronti di ALFA).

Tale corrispettivo deve essere assoggettato ad IVA con aliquota ordinaria (circostanza peraltro esplicitamente riconosciuta da ALFA nella mail del -- dicembre).

In definitiva, non possono essere condivise le tesi prospettate dall'istante, in base alle quali :

- le somme corrisposte da ALFA a BETA non sono rilevanti ai fini IVA, in quanto attribuite sulla base di un contratto di mandato senza rappresentanza (circostanza, questa, che non può essere ravvisata con riguardo ai rapporti di lavoro dipendente);

- le somme corrisposte da ALFA a BETA non sono rilevanti ai fini IVA in quanto manca un rapporto sinallagmatico tra le parti.

Si è piuttosto del parere che, come sopra già analiticamente esposto, risulta evidente che le parti sono legate da reciproci interessi convergenti:

- l'esigenza di ALFA di affidare a BETA (e a GAMMA) le operazioni che si svolgono nel periodo da gennaio a luglio, periodo terminale dell'attività nel magazzino di ---;

- la necessità di BETA (e di GAMMA) di garantire la copertura dei maggiori costi connessi alla gestione della fase finale del contratto, ivi compresi gli oneri che graveranno direttamente su GAMMA in seguito all'avvio della procedura di licenziamento collettivo.

L'intera somma pattuita tra le parti, pertanto, deve essere assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria; tale circostanza rende superflua l'analisi del secondo quesito proposto, relativo all'ambito di applicazione del comma 6 dell'articolo 6 del D.Lgs.

n.471 del 1997.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**